

## JURISPRUDÊNCIA





1. Consolidada a jurisprudência da Suprema Corte no sentido de que tratados internacionais, regularmente incorporados ao direito nacional, não têm superioridade hierárquica sobre o direito interno, assim a definição da norma a prevalecer, em caso de antinomia, sujeita-se à verificação da efetiva revogação, ou não, da anterior pela posterior.

2. Caso em que se postula a aplicação de acordos internacionais, destinados a evitar a dupla tributação, em matéria de imposto de renda e capital, firmados pelo Brasil com: Alemanha (Decreto Legislativo 92/75 - f. 84/102), Argentina (Decreto Legislativo 74/81 - f. 103/119v), Áustria (Decreto Legislativo 95/75 - f. 120/136), Bélgica (Decreto Legislativo 76/72 - f. 137/154v), Canadá (Decreto Legislativo 28/85 - f. 155/164v), Chile (Decreto Legislativo 331/03 - f. 165/185), Espanha (Decreto Legislativo 76.975/76 - f. 185/201v), França (Decreto Legislativo 87/71 - f. 202/218), Itália (Decreto Legislativo 77/79 - f. 219/237), Japão (Decreto Legislativo 43/67 - f. 238/252), Portugal (Decreto Legislativo 188/01 - f. 253v/271v), e República Tcheca e Eslováquia (Decreto Legislativo 11/90 - f. 272/280).

3. Os tratados internacionais dispõem, basicamente, que *“Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente,*

*incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos do presente acordo, as disposições desses artigos não serão afetadas pelo presente artigo.”*

4. Para defender a incidência do imposto de renda, em casos que tais, a PFN invocou o Ato Declaratório Normativo COSIT 01/2000, e o artigo 7º da Lei 9.779/1999. Dispõe o primeiro, no que ora releva: *“I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o artigo 685, II, alínea ‘a’, do Decreto nº 3.000/99; II - Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, conseqüentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo”.*

5. Todavia, ato normativo da Administração não cria hipótese de incidência fiscal e, além disso, a situação nela disciplinada refere-se apenas à serviços técnicos, não equivalentes aos que são discutidos na presente ação. Já o artigo 7º da Lei 9.779/1999 estabelece que *“os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento”.*

6. Não houve revogação dos tratados internacionais pelo artigo 7º da Lei 9.779/1999, pois o tratamento tributário genérico, dado pela lei nacional, às remessas a prestadores de serviços domiciliados no exterior, qualquer que seja o país em questão, não exclui o específico, contemplado em lei convencional, por acordos bilaterais. Embora a lei posterior possa revogar a anterior (*“lex posterior derogat priori”*), o princípio da especiali-

dade (“*lex specialis derogat generalis*”) faz prevalecer a lei especial sobre a geral, ainda que esta seja posterior, como ocorreu com a Lei 9.779/1999.

7. Acordos internacionais valem entre os respectivos subscritores e, assim, tem caráter de lei específica, que não é revogada por lei geral posterior, daí porque a solução do caso concreto encontra-se, efetivamente, em estabelecer e compreender o exato sentido, conteúdo e alcance da legislação convencional, a que se referiu a inicial. Esta interpretação privilegia, portanto, o entendimento de que, embora não haja hierarquia entre tratado e lei interna, não se pode revogar lei específica anterior com lei geral posterior. Ademais, estando circunscritos os efeitos de tratados às respectivas partes contratantes, possível e viável o convívio normativo da lei convencional com a lei geral, esta para todos os que não estejam atingidos pelos tratados, firmados com o objetivo de evitar a dupla tributação. Se isto fere a isonomia, a eventual inconstitucionalidade deve ser discutida por parte de quem foi afetado pela lei nova que, ao permitir a retenção pela fonte no Brasil, abriu caminho para a dupla oneração do prestador de serviço com domicílio no exterior.

8. Os tratados referem-se a “lucros”, porém resta claro, a partir dos textos respectivos, que a expressão remete, tecnicamente, ao conceito que, na legislação interna, equivale a rendimento ou receita, tanto assim que as normas convencionais estipulam que *“No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados”*.

9. Despesas e encargos são deduzidos da receita ou rendimento a fim de permitir a apuração do lucro, logo o que os tratados excluíram da tributação, no Estado pagador, que contratou a prestação de serviços no exterior, não é tão-somente o lucro, até porque o respectivo valor não poderia ser avaliado por quem simplesmente faz a remessa do pagamento global. O que excluíram os tratados da tributação no Brasil, para evitar

a dupla incidência, foi o rendimento auferido com a prestação do serviço para que, no Estado de prestação, ou seja, no exterior, seja promovida a sua tributação, garantida ali, conforme a lei respectiva, a dedução de despesas e encargos, revelando, portanto, que não existe espaço válido para a prevalência da aplicação da lei interna, que prevê tributação, pela fonte pagadora no Brasil, de pagamentos, com remessa de valores a prestadoras de serviços, exclusivamente domiciliadas no exterior.

**10.** Apelação e remessa oficial desprovidas.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 26 de janeiro de 2012.

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0024461-74.2005.4.03.6100/SP

2005.61.00.024461-1/SP

RELATOR : Desembargador Federal CARLOS MUTA  
APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

## JURISPRUDÊNCIA

APELADO : INTER PARTNER ASSISTANCE PRESTADORA  
DE SERVICOS DE ASSISTENCIA 24 HORAS  
LTDA  
ADVOGADO : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO  
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 17 VARA SAO PAULO Sec  
Jud SP

### RELATÓRIO

Trata-se de apelação e remessa oficial, em ação declaratória de inexigibilidade do IRRF, incidente sobre remessas ao exterior de pagamentos de honorários por serviços de coordenação de atendimentos emergenciais prestados por empresas estrangeiras a turistas brasileiros.

Alegou a autora, em suma, que: **(1)** “*não obstante a legislação brasileira atualmente em vigor estabelecer a incidência do imposto de renda na fonte no que tange aos rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas sediadas no exterior, provenientes da prestação dos serviços à fonte pagadora brasileira, a autora entende, segundo interpretação dos Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação - TDTs firmados com a Alemanha (neste caso, o TDT Brasil/Alemanha foi recentemente denunciado pela Alemanha, estando o objeto da presente ação, quanto a este país, limitado aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2005), Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Espanha, França, Itália, Japão, Portugal e República Tcheca, que mencionados rendimentos sujeitam-se, exclusivamente, à tributação nos aludidos países*” (f. 04); **(2)** tem legitimidade para figurar no pólo ativo da ação; **(3)** “*o caso em análise encontra-se restrito à tributação de rendimentos derivados de prestação de serviços realizados sem transferência de tecnologia, excluídos quaisquer questionamentos sobre a aplicação dos artigos 708 e 710 do RIR/99, os quais tratam respectivamente de serviços de assistência técnica e de ‘royalties’*” (f. 07); **(4)** os tratados e convenções internacionais em matéria tributária prevalecem sobre a legislação interna; **(5)** o Ato Declaratório 1/2000, no que dispõe que os rendimentos de prestação de

serviços, sem transferência de tecnologia, sujeitam-se à retenção na fonte, nos termos do artigo 685, II, “a”, do RIR/99, é ilegal e inconstitucional, principalmente porque *“em se tratando de lucros de empresas, não cabe ao Estado de fonte (no caso, o Brasil) tributá-los, mas tão-somente ao Estado de residência que detém competência exclusiva para tanto; há exceção caso a empresa estrangeira detenha um estabelecimento permanente no Brasil, e os serviços fossem prestados por intermédio deste mesmo estabelecimento, ao qual seria imputado o rendimento”* (f. 13), o que não ocorre na espécie, já que as empresas não possuem estabelecimentos no Brasil; **(6)** os rendimentos das empresas estrangeiras são partes integrantes de seu lucro, sujeito à disciplina do artigo VII das Convenções (equivalente ao artigo V da Convenção Brasil-Japão), que determina a tributação exclusiva no seu estado de residência, carecendo de legitimidade, conseqüentemente, a pretensão da ré.

A r. sentença extinguiu o processo, sem exame do mérito, nos termos do artigo 267, I e VI, do CPC (f. 316/22).

Apelou a autora, alegando sua legitimidade ativa, e reiterando, no mérito, os termos da inicial (f. 329/64).

Foi deferido o pedido de expedição de ofício ao Banco Itaú, com vistas à transferência dos valores, recolhidos a título de imposto de renda, para a conta judicial 1181.635.2385 da CEF (f. 417).

Subiram os autos e a 3ª Turma, na sessão de 12/03/2009, decidiu pela legitimidade ativa da apelante, e determinou o retorno dos autos ao Juízo de origem (f. 459/66).

Foi proferida nova sentença, no sentido da procedência do pedido, fixada a verba honorária em 10% sobre o valor atualizado da causa (f. 601/09).

Apelou a PFN, alegando, em suma, que: **(1)** a análise dos Tratados firmados entre o Brasil e Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Espanha, Itália, Japão, Portugal, República Tcheca, revela que as

JURISPRUDÊNCIA

remessas dos valores ao exterior são “*rendimentos não expressamente mencionados*”, situação que gera a incidência do imposto sobre a renda, nos termos do Ato Declaratório Normativo COSIT 01/2000; e (2) se não por isso, partindo do princípio de que não há hierarquia entre tratados e leis ordinárias, aplica-se à espécie o artigo 7º da Lei 9.779/1999.

Com contrarrazões, vieram os autos a esta Corte.

Dispensada a revisão, na forma regimental.

É o relatório.

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

**APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0024461-74.2005.4.03.6100/SP**

2005.61.00.024461-1/SP

RELATOR	:	Desembargador Federal CARLOS MUTA
APELANTE	:	Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	:	JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA
APELADO	:	INTERPARTNERASSISTANCEPRESTADORA DE SERVICOS DE ASSISTENCIA 24 HORAS LTDA
ADVOGADO	:	LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO
REMETENTE	:	JUIZO FEDERAL DA 17 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

## VOTO

Senhores Desembargadores, discutiu-se inexigibilidade de imposto de renda sobre remessas ao exterior de pagamentos de honorários por serviços de coordenação de atendimentos emergenciais prestados por empresas estrangeiras a turistas brasileiros.

A controvérsia envolve a pretensão do contribuinte de não tributar na fonte rendimentos destinados ao exterior, conforme tratados internacionais, o que é contestado pelo Fisco, que invoca a legislação interna.

De plano, coloca-se a exame, portanto, a questão da validade e da eficácia de tratados internacionais em relação ao direito interno, quando presente antinomia normativa.

A propósito da hierarquia normativa, decidiu a Suprema Corte que tratados internacionais, regularmente incorporados ao direito nacional, não têm superioridade hierárquica sobre a legislação interna, assim a definição da norma a prevalecer, em caso de antinomia, sujeita-se à verificação da efetiva revogação, ou não, da anterior pela posterior.

A propósito, a ementa na EXT 662, Rel. Min. CELSO DE MELLO:

*“EXTRADIÇÃO - CRIMES DE CORRUPÇÃO PASSIVA E DE CONCUSSÃO - DISCUSSÃO SOBRE MATÉRIA PROBATÓRIA - INADMISSIBILIDADE - DERROGAÇÃO, NESTE PONTO, DO CÓDIGO BUSTAMANTE (ART.365, 1, IN FINE), PELO ESTATUTO DO ESTRANGEIRO - PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS - PROCESSO EXTRADICIONAL REGULARMENTE INSTRUÍDO - JURISDIÇÃO PENAL DO ESTADO REQUERENTE SOBRE OS ILÍCITOS ATRIBUÍDOS AOS EXTRADITANDOS - JULGAMENTO DA CAUSA PENAL, NO ESTADO REQUERENTE, POR TRIBUNAL REGULAR E INDEPENDENTE - RECONHECIMENTO DA*

*PRESCRIÇÃO PENAL EXTRAORDINÁRIA CONCERNENTE AO DELITO DE CORRUPÇÃO PASSIVA - ACOLHIMENTO PARCIAL DA POSTULAÇÃO EXTRADICIONAL UNICAMENTE QUANTO AO CRIME DE CONCUSSÃO - PEDIDO DEFERIDO EM PARTE. CÓDIGO BUSTAMANTE - ESTATUTO DO ESTRANGEIRO - O Código Bustamante - que constitui obra fundamental de codificação do direito internacional privado - não mais prevalece, no plano do direito positivo interno brasileiro, no ponto em que exige que o pedido extradicional venha instruído com peças do processo penal que comprovem, ainda que mediante indícios razoáveis, a culpabilidade do súdito estrangeiro reclamado (art. 365, 1, in fine). O sistema de contenciosidade limitada - adotado pelo Brasil em sua legislação interna - não autoriza, em tema de extradição passiva, que se renove, no âmbito do processo extradicional, o litígio penal que lhe deu origem, nem que se proceda ao reexame de mérito concernente aos atos de persecução penal praticados no Estado requerente. Precedentes: RTJ 73/11 - RTJ 139/470 - RTJ 140/436 - RTJ 141/397 - RTJ 145/428. PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E TRATADOS INTERNACIONAIS - Tratados e convenções internacionais - tendo-se presente o sistema jurídico existente no Brasil (RTJ 83/809) - guardam estrita relação de paridade normativa com as leis ordinárias editadas pelo Estado brasileiro. A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil. A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá - presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico -, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (lex posterior derogat priori) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes. EXTRADIÇÃO E PRESCRIÇÃO PENAL - Não se concederá a extradição quando estiver extinta a punibilidade do extraditando pela consumação da prescrição pe-*

*nal, seja nos termos da lei brasileira, seja segundo o ordenamento positivo do Estado requerente. A satisfação da exigência concernente à dupla punibilidade constitui requisito essencial ao deferimento do pedido extradicional. Com a consumação da prescrição penal extraordinária pertinente ao delito de corrupção passiva, reconhecida nos termos da legislação criminal peruana, inviabilizou-se - no que concerne a essa específica modalidade de crime contra a Administração Pública - a possibilidade de deferimento da postulação extradicional.”*

No caso, a autora instruiu a ação com os acordos destinados a evitar a dupla tributação, em matéria de imposto de renda e capital, firmados pelo Brasil com: Alemanha (Decreto Legislativo 92/75 - f. 84/102), Argentina (Decreto Legislativo 74/81 - f. 103/119v), Áustria (Decreto Legislativo 95/75 - f. 120/136), Bélgica (Decreto Legislativo 76/72 - f. 137/154v), Canadá (Decreto Legislativo 28/85 - f. 155/164v), Chile (Decreto Legislativo 331/03 - f. 165/185), Espanha (Decreto Legislativo 76.975/76 - f. 185/201v), França (Decreto Legislativo 87/71 - f. 202/218), Itália (Decreto Legislativo 77/79 - f. 219/237), Japão (Decreto Legislativo 43/67 - f. 238/252), Portugal (Decreto Legislativo 188/01 - f. 253v/271v), e República Tcheca e Eslováquia (Decreto Legislativo 11/90 - f. 272/280).

O artigo 7º dos tratados firmados (5º, no celebrado com o Japão), prevê essencialmente o seguinte:

*“Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.*

*Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.*

*No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.*

*Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.*

*Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos do presente acordo, as disposições desses artigos não serão afetadas pelo presente artigo.”*

Para defender a incidência do imposto de renda, em casos que tais, a PFN invocou o Ato Declaratório Normativo COSIT 01/2000, e o artigo 7º da Lei 9.779/1999.

Dispõe o primeiro, no que ora releva: “I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o artigo 685, II, alínea ‘a’, do Decreto nº 3.000/99; II - Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, conseqüentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo”.

Primeiramente, ato normativo da Administração não cria hipótese de incidência fiscal e, além disso, a situação nela disciplinada refere-se apenas a serviços técnicos, não equivalentes aos que são discutidos na presente ação. Já o artigo 7º da Lei 9.779/1999 estabelece que “os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento”.

Não houve revogação dos tratados internacionais pelo artigo 7º da Lei 9.779/1999, pois o tratamento tributário genérico, dado pela lei nacional, às remessas a prestadores de serviços domiciliados no exterior, qualquer que seja o país em questão, não exclui o específico, contemplado em lei convencional, por acordos bilaterais. Embora a lei posterior possa revogar a anterior (“*lex posterior derogat priori*”), o princípio da especialidade (“*lex specialis derogat generalis*”) faz prevalecer a lei especial sobre a geral, ainda que esta seja posterior, como ocorreu com a Lei 9.779/1999.

Os acordos internacionais valem entre os respectivos subscritores e, assim, têm caráter de lei específica, que não é revogada por lei geral posterior, daí porque a solução do caso concreto encontra-se, efetivamente, em estabelecer e compreender o exato sentido, conteúdo e alcance da legislação convencional, a que se referiu a inicial. Esta interpretação privilegia, portanto, o entendimento de que, embora não haja hierarquia entre tratado e lei interna, não se pode revogar lei específica anterior com lei geral posterior. Ademais, estando circunscritos os efeitos de tratados às respectivas partes contratantes, possível e viável o convívio normativo da lei convencional com a lei geral, esta para todos os que não estejam atingidos pelos tratados, firmados com o objetivo de evitar a dupla tributação. Se isto fere a isonomia, a eventual inconstitucionalidade deve ser discutida por parte de quem foi afetado pela lei nova que, ao permitir a retenção pela fonte no Brasil, abriu caminho para a dupla oneração do prestador de serviço com domicílio no exterior.

Todos os tratados referem-se a “*lucros*”, porém resta claro, a partir dos textos respectivos, que a expressão remete, tecnicamente, ao conceito que, na legislação interna, equivale a *rendimento ou receita*, tanto assim que as normas convencionais estipulam que *“No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados”*.

Despesas e encargos são deduzidos da receita ou rendimento a fim de permitir a apuração do lucro, logo o que os tratados excluíram da tributação, no Estado pagador, que contratou a prestação de serviços no exterior, não é tão-somente o lucro, até porque o respectivo valor não poderia ser avaliado por quem simplesmente faz a remessa do pagamento global. O que os tratados excluíram da tributação no Brasil, para evitar a dupla incidência, foi o rendimento auferido com a prestação do serviço para que, no Estado de prestação, ou seja, no exterior, seja promovida a sua tributação, garantida ali, conforme a legislação respectiva, a dedução de despesas e encargos.

Desse modo, não existe espaço para invocar a aplicação dos artigos 21, 22 ou 23, conforme cada um dos tratados examinados, em prejuízo ao que dispõem os artigos 5º ou 7º, para assim estabelecer a aplicação da lei interna, que prevê tributação, pela fonte pagadora no Brasil, de pagamentos, com remessa de valores a prestadoras de serviços, exclusivamente domiciliadas no exterior.

Ante o exposto, nego provimento à apelação e à remessa oficial.

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

(Ementa disponibilizada no eDJ, JF 3ª Região em 03.02.2012).

**IRPJ/CSL. LUCROS NO EXTERIOR POR CONTROLADA OU COLIGADA. LC 104/2001. §§ 1º E 2º DO ARTIGO 43 DO CTN. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 153, III, E 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REMESSA AO ÓRGÃO ESPECIAL.**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000024-37.2003.4.03.6100/SP  
2003.61.00.000024-5/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CECILIA  
MARCONDES  
REL. ACÓRDÃO : Desembargador Federal CARLOS MUTA  
APELANTE : DURATEX COML/ EXPORTADORA S/A  
ADVOGADO : NELSON DE AZEVEDO e outro  
APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI  
OWADA

EMENTA

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IRPJ/CSL. LUCROS NO EXTERIOR POR CONTROLADA OU COLIGADA. LC 104/2001. §§ 1º E 2º DO ARTIGO 43 DO CTN. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 153, III, E 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PLAUSIBILIDADE DA ALEGAÇÃO. ACOLHIMENTO DO INCIDENTE. REMESSA AO ÓRGÃO ESPECIAL. ARTIGO 97 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

1. Compete, privativamente, ao Órgão Especial declarar a inconstitucionalidade de norma no âmbito deste Tribunal, quando admitida, perante a Turma, a arguição em caso concreto, observado o disposto no artigo 480 e seguintes do Código de Processo Civil.

2. Caso em que o contribuinte impugnou o artigo 74 da MP 2.158-35, que define a data do balanço da apuração de lucro, por controlada ou coligada no exterior, como a da disponibilidade, para fins de IRPJ/CSL, para controladora ou coligada no Brasil.

3. Evidente o propósito de atribuir extraterritorialidade, aplicando o princípio da universalidade à tributação da renda quando o § 1º do artigo 43 do CTN, inserido pela LC 104/2001, aludiu à incidência fiscal independentemente de localização, nacionalidade da fonte e origem da percepção; e quando o § 2º, do mesmo preceito, atribuiu à lei definir condições e momento da disponibilidade para receita ou rendimento oriundos do exterior. O princípio da territorialidade foi aplicado até a Lei 9.249/1995, mas de forma incompatível com o sistema vigente, tanto que o próprio Executivo editou a MP 1.602, de 14/11/1997, convertida na Lei 9.532, de 10/12/1997, com o qual restabeleceu o regime de tributação de lucros auferidos no exterior pelo critério da disponibilidade, por pagamento ou crédito, em relação à controladora ou coligada no Brasil. A alteração do Código Tributário Nacional, em 10/01/2001, teve, pois, finalidade clara: viabilizar o regime de tributação já anunciado com a Lei 9.249, de 26/12/1995, e que, em 24/08/2001, veio à luz, com nova roupagem, através da MP 2.158-35.

4. A controvérsia consiste em saber se o balanço que apurar lucros, por controlada ou coligada no exterior, materializa aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda para tributação da controladora ou coligada no Brasil, independentemente da data em que houver pagamento ou crédito dos lucros à empresa brasileira. A tributação de lucro, apurado em balanço de pessoa jurídica, como renda disponível de terceiro, independentemente da efetiva distribuição, já foi discutida e vencida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no RE 172.058, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ 13/10/1995.

5. Apurado o lucro, a empresa nacional, controladora ou coligada, poderia obstar remessa, pagamento ou crédito, deixando, assim, de “na-

cionalizá-lo”. Para coibir a prática, o Fisco alterou a legislação para que o lucro de controlada ou coligada, apurado no exterior, seja considerado já disponibilizado, conforme balanço produzido alhures, para tributação da controladora ou coligada no Brasil. No entanto, o pagamento ou crédito de lucro do exterior pode não ser recebido em virtude de decisões empresariais legítimas (opção pela formação de reservas e capitalização, aquisição ou ampliação de outros negócios), caso em que a incidência do imposto de renda não recairia sobre acréscimo patrimonial disponível ao contribuinte tributado, mas sobre expectativa de lucro ou lucro de terceiro, a controlada ou coligada estrangeira, incompatibilizando-se com a materialidade contida no artigo 153, III, da Constituição Federal, criando tributação nova sem observância de lei complementar (artigo 146, III, a, CF) e impedindo que se observe a capacidade contributiva exigida pela incidência fiscal específica.

6. A pretexto de estabelecer condições ou momento da ocorrência da disponibilidade jurídica ou econômica, não pode a lei ordinária transformar tributação da renda em tributação de mero potencial ou expectativa de renda, que não configure disponibilidade sequer jurídica de acréscimo patrimonial. Segundo o Código Tributário Nacional, que concretiza a incidência constitucionalmente prevista, a disponibilidade econômica significa receber acréscimo ou riqueza sob forma de pagamento; enquanto a jurídica envolve a geração de crédito, de direito a pagamento. Mera apuração do lucro no balanço de controlada ou coligada estrangeira não significa disponibilidade econômica nem jurídica de renda pela controladora ou coligada no Brasil, enquanto requisito constitucional à incidência tributária em questão.

7. A generalidade da tributação de controladora ou coligada no Brasil, por lucro auferido no exterior por controlada ou coligada, é indicativo claro de que não se pretendeu apenas evitar elisão fiscal, mas majorar resultado da arrecadação sem considerar aspectos subjetivos e objetivos do regime tributário. O direito comparado revela que tributação de forma

extraterritorial exige requisitos específicos, relativos a uso indevido e abusivo do poder de controle empresarial para frustrar interesse tributário do país de origem do capital investido, e não uso da extraterritorialidade como técnica de mera arrecadação fiscal.

**8.** A cobrança de IRPJ/CSL, conforme artigo 74 da MP 2.158-35/2001, nasce de presunção ou ficção de disponibilidade jurídica ou econômica, ao reputar que o lucro teria sido pago, creditado, nacionalizado e distribuído a favor da controladora ou coligada, a partir da mera apuração contábil na controlada ou coligada no exterior, sem considerar destinação diversa licitamente dada aos recursos, inserida dentro do campo da livre gestão empresarial. Embora, economicamente, a apuração de lucros no exterior, por controlada ou coligada, possa eventualmente produzir efeito patrimonial positivo na controladora ou coligada brasileira, a valorização cogitada, se efetivamente existir, será resultado não de fato jurídico relacionado à disponibilidade econômica ou jurídica de lucro, mas de avaliação feita pelo mercado e fundada em critério econômico, sem compromisso algum com parâmetros jurídico-constitucionais.

**9.** Acolhimento da argüição de inconstitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001, com remessa dos autos ao Órgão Especial da Corte para exame do respectivo mérito, suspendendo-se o curso da apelação até solução definitiva da matéria prejudicial.

## ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por maioria, acolher argüição de inconstitucionalidade e remeter o exame da questão ao Órgão Especial, com suspensão do julgamento da apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 10 de maio de 2012.

CARLOS MUTA

Relator para o acórdão

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000024-37.2003.4.03.6100/SP

2003.61.00.000024-5/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CECILIA MARCONDES  
APELANTE : DURATEX COML/ EXPORTADORA S/A  
ADVOGADO : NELSON DE AZEVEDO e outro  
APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

### RELATÓRIO

Trata-se de apelação em mandado de segurança em que se pretende afastar a incidência do IRPJ e CSL sobre os lucros auferidos por empresas controladas no exterior, que, embora constem de seus balanços, ainda não foram disponibilizados para a controladora.

A impetrante sustenta que, ao pretenderem tributar os lucros auferidos por empresa controlada e sediada no exterior, a MP nº 2.158-35/01 e a IN/SRF nº 213/02 acabaram por criar presunção de disponibilidade em completo desalinho com o preceito contido no art. 43 do Código Tributário Nacional, ainda que considerada a inovação veiculada pela Lei Complementar nº 104/01, além de afrontarem os princípios da capacidade contributiva e da irretroatividade das leis.

Sustenta que a modificação introduzida pela Lei Complementar nº 104/01, conquanto tenha possibilitado a regulação do aspecto temporal para a incidência dos tributos em questão, jamais autorizou o legislador ordinário a afastar-se do conceito de disponibilidade contido no art. 43 do Código Tributário Nacional, de sorte que, na verdade, os regramentos questionados desbordaram de sua função regulamentar e criaram ver-

dadeira ficção legal ao determinar que a simples apuração de lucros no exterior, ainda que não disponibilizados para a empresa localizada no Brasil, seja passível de tributação.

Salienta que situação idêntica ocorreu por ocasião da instituição do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido pela Lei nº 7.713/88 e que, no julgamento do RE nº 172.058, o Plenário do colendo Supremo Tribunal Federal afastou a referida incidência, proferindo entendimento no sentido de que a simples apuração de lucro pela empresa não implicava a imediata disponibilidade para os sócios/acionistas. Aduz que, no caso vertente, a tributação exigida pelo Fisco viola o princípio da capacidade contributiva, à medida que alcança valores que ainda não pertencem à empresa controladora e talvez nem venham a pertencer.

Ressalta que a cobrança de tributos em relação a fatos geradores anteriores à vigência da lei que os instituiu ou majorou representa grave violação do princípio da irretroatividade, de sorte que o comando introduzido pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/01, além de presumir uma disponibilização de renda que não ocorre na prática, veicula tributação retroativa, buscando alterar uma situação já consolidada, ou seja, quando da apuração dos lucros anteriores pelas controladas no exterior não havia a obrigação de oferecê-los à tributação pela empresa controladora.

Afirma que a IN/SRF nº 213/02, a pretexto de regulamentar o art. 74 da MP nº 2.158-35/01, desbordou dos seus limites e colidiu com os seus comandos, não só porque o tratamento vigente para a variação patrimonial de investimento é o que resta disposto no art. 389 do Decreto nº 3.000/99, mas também pelo fato que a aludida variação patrimonial envolve outros elementos, tais como as oscilações cambiais, que não significam qualquer apuração de lucro.

Postula, assim, nos exercícios futuros e no presente exercício em relação aos lucros anteriores, o afastamento do IRPJ e da CSL sobre os lucros auferidos pelas controladas no exterior que, embora constem de seus balanços, não foram ainda disponibilizados para a controladora, ou,

subsidiariamente, o afastamento da tributação sobre os lucros auferidos no exterior antes do advento da referida norma, ou, ainda em caráter subsidiário, o afastamento da CSL com base na variação positiva do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

O *mandamus* foi impetrado em 07/01/03.

A medida liminar foi concedida, decisão de fls. 125/137, para afastar a adição à base de cálculo do IRPJ e da CSL do resultado positivo da equivalência patrimonial contabilizado em 31/12/02, como determinado pelo art. 7º, § 1º da IN nº 213/02, bem como os lucros auferidos por controlada/coligada no exterior ainda não disponibilizados, como exigido pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/01, sem prejuízo da tributação no momento de sua efetiva disponibilização. Contra essa decisão, a União interpôs agravo de instrumento, Processo nº 2003.03.00.005811-6, que foi convertido em agravo retido.

O MM. Juiz *a quo*, sentença de fls. 309/316, julgou improcedente o pedido, denegou a segurança e cassou a liminar anteriormente deferida.

Apelação da impetrante, razões de fls. 320/338, repisando os argumentos suscitados na inicial e postulando a reforma da sentença.

Com as contrarrazões de fls. 344/347, os autos vieram a esta Corte.

O Ministério Público Federal, fls. 347/353, opina apenas pelo prosseguimento do feito.

É o relatório.

CECÍLIA MARCONDES

Desembargadora Federal Relatora

JURISPRUDÊNCIA

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000024-37.2003.4.03.6100/SP  
2003.61.00.000024-5/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CECILIA MARCONDES  
APELANTE : DURATEX COML/ EXPORTADORA S/A  
ADVOGADO : NELSON DE AZEVEDO e outro  
APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI  
OWADA

VOTO

Antes de tudo, tendo em vista a ausência de manifestação da parte interessada, nos termos do art. 523,§1º, do CPC, deixo de conhecer do agravo retido.

Com o advento da Lei nº 9.249/95, a tributação da renda passou a ser feita com observância do princípio da universalidade, de sorte que, a partir de 1996, as empresas detentoras de investimentos em empresas situadas no exterior deveriam considerar os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior para fins de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no encerramento do período-base.

No que tange à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a tributação dos lucros e rendimentos auferidos no exterior foi introduzida pela Medida Provisória nº 1.858-6, de 26 de junho de 1999.

Ora, quanto aos rendimentos e ganhos de capital, não há nada de relevante a ser considerado, mormente porque, nessas circunstâncias, os valores são apropriados diretamente pela empresa e, desde logo, oferecidos à tributação. Porém, no que tange aos lucros oriundos de investimentos em empresas situadas no exterior, há manifesta discordância não só sobre o momento, mas também quanto à forma da incidência tributária, de maneira que o tratamento dispensado pelo Fisco vem sendo sistematicamente questionado pelo contribuinte investidor.

É certo que a referida lei determinou que os lucros apurados pelas filiais, sucursais, controladas e coligadas fossem adicionados ao lucro líquido da empresa domiciliada no Brasil, matriz, controladora ou coligada, na proporção de sua participação no capital social da empresa situada no exterior.

Por outro lado, o normativo em comento determinou que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuariam a ser tratados conforme a legislação vigente, sem prejuízo das disposições acerca da tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital, como antes mencionado.

Vale salientar que a Lei nº 6.404/76 determina que, na elaboração do balanço patrimonial, a companhia leve em consideração os investimentos em sociedades coligadas ou controladas, devendo ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial, e que, na redação original da lei retrocitada, são coligadas as sociedades quando uma participa do capital da outra, com 10% ou mais, sem controlá-la, ao passo que, controlada é a sociedade cuja controladora seja titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

A Lei nº 9.532/96, por sua vez, definiu que os lucros auferidos no exterior, por intermédio de controladas ou coligadas, seriam considerados disponibilizados para a empresa situada no Brasil na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

Em seguida, a Lei Complementar nº 104/01 alterou o art. 43 do Código Tributário Nacional, acrescentando-lhe dois parágrafos, e, no que interessa para o deslinde da presente controvérsia, determinou que, no caso de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabeleceria as condições e o momento em que se daria sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto de renda.

Posteriormente, sobreveio a Medida Provisória nº 2.158-35/01, estatuinto que, para a determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior seriam considerados disponibilizados para a empresa controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tivessem sido apurados, na forma do regulamento, e que os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001 seriam considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação vigente.

Vê-se, portanto, que a simples apuração de lucro pela controlada no exterior é suficiente para modificar as contas da investidora, proporcionando-lhe um acréscimo patrimonial que viabiliza a incidência dos tributos em comento, mormente se considerada a circunstância de que o art. 43 do Código Tributário Nacional reclama apenas a existência de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, sendo irrelevante que a controladora tenha plena disponibilidade financeira sobre o referido incremento.

Mister ressaltar que, caracterizada a existência de acréscimo patrimonial para a controladora, poderia o legislador, com arrimo nas disposições do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, estabelecer o momento da sua disponibilização, como o fez por meio do art. 74 da MP nº 2.158-35/01, sem incorrer nos vícios apontados pelo contribuinte.

Por seu turno, se os lucros apurados nos períodos posteriores ao advento da Lei nº 9.249/95 e da MP nº 1.858-6/99 já se encontravam sujeitos à incidência dos tributos em comento, as disposições contidas no parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 não veicularam qualquer tributação com efeito retroativo.

Entretanto, a Instrução Normativa nº 213/02, no que interessa ao tema em discussão, dispôs que a contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal, deverá ser

registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil, e que os valores relativos ao resultado positivo dessa equivalência, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado no encerramento do período-base para a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL.

É certo que a determinação contida no art. 248 da Lei nº 6.404/76 orienta que os investimentos relevantes realizados pela empresa sejam considerados pela equivalência patrimonial, mas tal circunstância não autoriza qualquer conclusão no sentido de que eventual valor positivo dessa equivalência, quando se tratar de investimentos em empresas situadas no exterior, sirva de fundamento para a exigência de tributos, mormente porque, quer em relação ao IRPJ, quer em relação à CSL, há regramento exposto excluindo o resultado dessa avaliação de suas bases de cálculo.

Impende ressaltar que, embora tenha pretendido alcançar os lucros e rendimentos auferidos no exterior, o legislador propositadamente fez prevalecer o regime até então aplicável aos resultados da avaliação dos investimentos realizados pelas empresas, portanto, ainda que se trate de investimentos no exterior, subsistem as disposições do arts. 21 a 23 do Decreto-lei nº 1.598/77 e art. 389 e seguintes do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), quanto ao IRPJ, e as do art. 2º, § 1º, c, 1 e 4, da Lei nº 7.689/88, quanto à CSL, porque também integram a legislação vigente a que alude o § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95.

Por outro lado, cumpre salientar que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 também não veiculou qualquer possibilidade de que a tributação dos lucros auferidos no exterior pudesse alcançar os resultados positivos da equivalência patrimonial, principalmente porque o referido texto legal tratou apenas de determinar, para fins de tributação, o momento em que o lucro apurado pela empresa investida no exterior seria considerado disponibilizado para a investidora no Brasil.

Importa também considerar que o resultado positivo da avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, porque envolve outros elementos contábeis distintos do lucro, pode perfeitamente coexistir com uma situação de prejuízo experimentada pela empresa investida.

Assim, impõe-se a conclusão de que, a despeito de pretender a regulamentação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, o § 1º do art. 7º da Instrução Normativa nº 213/02 exorbitou de seu limite regulamentar, introduzindo forma de incidência não prevista na legislação de regência, motivo pelo qual não subsiste a tributação exigida com esteio na referida instrução normativa.

No sentido dessas conclusões, destaco os seguintes julgados:

*PROCESSUAL CIVIL. PRAZO. CONTAGEM. CIÊNCIA DA DECISÃO MEDIANTE CARGA DOS AUTOS. OBSERVÂNCIA DO ART. 184 E §§, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE NAQUILO QUE EXCEDE A PROPORÇÃO A QUE FAZ JUS A EMPRESA INVESTIDORA NO LUCRO AUFERIDO PELA EMPRESA INVESTIDA. ILEGALIDADE DO ART. 7º, §1º, DA IN/ SRF N. 213/2002.*

*1. Segundo a jurisprudência desta Casa, o termo inicial do prazo recursal é antecipado para a data em que o advogado retira os autos mediante carga, pois nessa data é considerado como intimado. Contudo, em nenhum dos casos essa intimação se dá com prejuízo do disposto no art. 184 e §§, do CPC. Precedentes: REsp. n. 146.197/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, julgado em 16.4.1998; REsp. n. 88.509/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Costa Leite, julgado em 21.5.1996; REsp. n. 57.754/*

GO, Segunda Turma, Rel. Min. Américo Luz, julgado em 8.3.1995; REsp. n. 11.228/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Dias Trindade, julgado em 20.8.1991; REsp. n. 11.228/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Dias Trindade, julgado em 20.8.1991; REsp. n. 2.840/MG, Quarta Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, julgado em 6.11.1990.

2. Não agride ao art. 535, do CPC, o julgado que labora sobre fundamentação adequada e suficiente, muito embora sem examinar todas as teses e artigos de lei invocados pelas partes.

3. É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002.

4. Muito embora a tributação de todo o resultado positivo da equivalência patrimonial fosse em tese possível, ela foi vedada pelo disposto no art. 23, caput e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, “c”, 4, da Lei n. 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mediante artifício contábil que elimina o impacto do resultado da equivalência patrimonial na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e na apuração da base de cálculo da CSLL, não tendo essa legislação sido revogada pelo art. 25, da Lei n. 9.249/95, nem pelo art. 1º, da Medida Provisória n. 1.602, de 1997 (convertida na Lei n. 9.532/97), nem pelo art. 21, da Medida Provisória n. 1.858-7, de 29, de julho de 1999, nem pelo art. 35, Medida Provisória n. 1.991-15, de 10 de março de 2000, ou pelo art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-34, de 2001 (edições anteriores da atual Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001).

5. Recurso especial não provido.

(STJ, REsp. nº 1.211.882, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, Dje 14/04/11)

*MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA*

*PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. CTN, ART. 43, CAPUT E § 2º INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 213/2002, ART. 7º, § 1º. ILEGALIDADE. PRECEDENTES.*

*I. Ao regulamentar o art. 74 da MP 2158, a Instrução Normativa nº 213/2002 desbordou de sua função ancilar à lei ao exigir que o resultado positivo de investimento em empresa controlada ou coligada avaliado pelo método da equivalência patrimonial seja considerado para a determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL.*

*II. O art. 74 da MP 2158 dispõe sobre o aspecto temporal da tributação dos lucros apurados no exterior, não veiculando alteração na base de cálculo do IRPJ. Acresça-se, o art. 25 da Lei 9249/95, referido no caput do art. 74, estatui que “os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.(§ 6º).”*

*III. O resultado positivo do método de equivalência patrimonial corresponde a retrato econômico pontual da empresa investidora, não importando necessariamente, em efetiva vantagem patrimonial (lucro).*

*IV. Precedentes: TRF 4ª Região: AMS 200371050027523-RS, 1ª Turma, Rel. Des. Fed. JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 27/03/2007; AMS 200372010000144-SC, 1ª Turma, Rel. Des. Fed. WELLINGTON MENDES DE ALMEIDA, DJ 03/11/2004 PÁGINA: 287; TRF 3ª Re-*

*gião: AG 2003.03.00.005899-2, 4ª Turma, Rel. Des. Fed. SALETTE NASCIMENTO, DJ 28/08/08; AG 2003.03.00.015388-5, 4ª Turma, Rel. Des. Fed. FABIO PRIETO, DJ 31/01/06; AG 2003.03.00.005779-3, 6ª Turma, Rel. Des. Fed. MAIRAN MAIA, DJ 09/05/03.*

*V. Apelação e remessa oficial, tida por interposta, improvidas.*

*(TRF-3ªR, AMS nº 2003.61.00.003527-2, Rel. Des. Fed. Salette Nascimento, 4ª Turma, DJe 04/07/11)*

*TRIBUTÁRIO - EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - IMPOSTO DE RENDA E CSSL - IN Nº 213/2002 - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - VIOLAÇÃO CONFIGURADA.*

*1. A aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, resultante do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos os fatores constitui fato gerador do Imposto de Renda, a teor do artigo 43 do CTN. Ocorre a disponibilidade econômica quando a renda vem integrar o patrimônio do contribuinte, enquanto a disponibilidade jurídica consiste na aquisição ficta, mas não efetiva, da renda.*

*2. O resultado positivo de equivalência patrimonial compreende não só o lucro, mas, também, outros elementos como a variação cambial, a valorização do ativo, entre outros. Pretender tributar esse resultado na data do balanço, antes de efetivamente disponibilizado para a empresa controladora por decisão dos sócios/acionistas, contraria o conceito legal de aquisição de renda.*

*3. O disposto no art. 7º, § 1º, da IN nº 213/2002 não observou, o princípio da legalidade pois inovou no tratamento tributário do resultado de equivalência patrimonial, extrapolando os lindes regulamentares do ato normativo supra-legal.*

*(TRF-3ªR, AC nº 2003.61.00.008650-4, Rel. Des. Fed. Mairan Maia, 6ª Turma, DJe 18/05/10)*

## JURISPRUDÊNCIA

Ante o exposto, não conheço do agravo retido e dou provimento parcial à apelação, apenas para afastar o recolhimento da CSL sobre o resultado da equivalência patrimonial que exceder o lucro efetivamente apurado pela controlada no exterior.

CECÍLIA MARCONDES

Desembargadora Federal Relatora

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000024-37.2003.4.03.6100/SP

2003.61.00.000024-5/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CECILIA MARCONDES  
APELANTE : DURATEX COML/ EXPORTADORA S/A  
ADVOGADO : NELSON DE AZEVEDO e outro  
APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI  
OWADA

### VOTO-VISTA

Senhores Desembargadores, pedi vista dos autos, por se tratar de caso a firmar precedente no âmbito da Turma.

A apelação foi provida em parte pela relatora, apenas para afastar a apuração da CSL com base exclusivamente na variação positiva do investimento pelo método de equivalência patrimonial, no que exceder o lucro efetivamente apurado pela controladora, reconhecendo, assim, a ilegalidade do § 1º do artigo 7º da IN/SRF 213/2002.

Existem duas questões levantadas, a de inconstitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35, e a de ilegalidade da IN/SRF 213/2002.

Examino a alegação de inconstitucionalidade.

O contribuinte impugnou o artigo 74 da MP 2.158-35, que define a data do balanço da apuração de lucro, por controlada ou coligada no exterior, como a da disponibilidade, para fins de IRPJ/CSL, para controladora ou coligada no Brasil; alegando que tal preceito ofende os artigos 43 do CTN, 146, III, *a*, e 153, III, CF; os princípios da capacidade contributiva e irretroatividade tributária; o § 6º do artigo 25 da Lei 9.249/1995 e o RIR. Requereu liminar e segurança para afastar o IRPJ/CSL, nos moldes do artigo 74 da MP 2.158-35, assim como a CSL com base na variação positiva do investimento pelo método de equivalência patrimonial.

Os artigos 146, III, *a*, e 153, III, CF, tratam de competência e da materialidade do tributo (rendas e proventos de qualquer natureza), exigindo lei complementar e ordinária para concretizar a possibilidade de tributação efetiva. O artigo 43 do CTN, então, fez o complemento normativo necessário, ao detalhar que o imposto de renda, incidente sobre renda e proventos de qualquer natureza, como previsto no artigo 153, III, CF, tem como fato gerador a respectiva *“aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”*.

O § 2º do artigo 43 do CTN, inserido pela LC 104/2001, dispôs que *“Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo”*.

A LC 104/2001 atingiu, especificamente, o regime de tributação de empresas controladoras e coligadas situadas no Brasil, estabelecendo, inclusive, no § 1º do artigo 43, igualmente inserido ao CTN, que *“A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”*.

Evidente o propósito de atribuir extraterritorialidade, aplicando o princípio da universalidade à tributação da renda quando o § 1º do artigo 43 do CTN, inserido pela LC 104/2001, aludiu à incidência fiscal

independentemente de localização, nacionalidade da fonte e origem da percepção; e quando o § 2º, do mesmo preceito, atribuiu à lei definir condições e momento da disponibilidade para receita ou rendimento oriundos do exterior.

O princípio da territorialidade foi aplicado no Brasil até a edição da Lei 9.249/1995, cujo artigo 25 obrigou filiais, sucursais e controladas no exterior à apuração de lucros de cada exercício segundo a lei brasileira, adicionando-se os resultados aos da matriz ou controladora brasileira, na proporção de sua participação acionária, para a apuração do lucro real (§ 2º, I e II); e, em relação a coligadas, determinou a adição ao lucro líquido dos lucros realizados pela coligada, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada, e previu que os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica (§ 3º, I e II).

Todavia, o próprio Executivo concluiu pela incompatibilidade da Lei 9.249/1995 com o sistema tributário, tanto que editou a MP 1.602, de 14/11/1997, convertida na Lei 9.532, de 10/12/1997, restabelecendo o regime de tributação de lucros auferidos no exterior segundo o critério da disponibilidade, por pagamento ou crédito, em relação à controladora ou coligada no Brasil:

***“Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.***

***§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:***

*a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;*

*b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.*

*c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros; (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)*

*d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço. (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)*

*§ 2º Para efeito do disposto na alínea 'b' do parágrafo anterior, considera-se:*

*a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;*

*b) pago o lucro, quando ocorrer:*

*1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;*

*2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;*

*3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;*

*4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.*

*.....”*

Todavia, o propósito de inserir regime de universalidade na tributação da renda, em paralelo ao tratamento da tributação da renda produzida internamente, levou à edição da LC 104/2001 que, incluindo os §§ 1º e 2º ao artigo 43 do CTN, atribuiu à lei ordinária a função de fixar, para receita ou rendimento oriundo do exterior, condições e momento da respectiva “disponibilidade jurídica e econômica” para fins de incidência da tributação.

A alteração do Código Tributário Nacional, em 10/01/2001, teve, pois, finalidade clara: viabilizar o regime de tributação já anunciado com a Lei 9.249, de 26/12/1995, e que, em 24/08/2001, veio à luz, com nova roupagem, através da MP 2.158-35:

*“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.*

*Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.”*

Esse o brevíssimo histórico da radical mudança, iniciada em 1995 com mera lei ordinária e que avançou, em 2001, através de lei complementar, que rompe com a tradição da territorialidade da tributação da renda no Brasil, sem que tenha havido qualquer alteração da matriz cons-

titucional da tributação, o que revela a necessidade de detida reflexão de suas conseqüências para o regime constitucional tributário.

Em termos práticos, coloca-se a resolução do dilema, consistente em saber se o balanço que apurar lucros, por controlada ou coligada no exterior, materializa aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda para fins de tributação da controladora ou coligada no Brasil, independentemente da data em que houver pagamento ou crédito dos lucros à empresa brasileira.

A tributação de lucro, apurado em balanço de pessoa jurídica, como sendo renda disponível de terceiro, independentemente da efetiva distribuição, já foi discutida e vencida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

*RE 172.058, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ 13/10/1995: "RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES. Alicerçado o extraordinário na alínea b do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no que verificada declaração de inconstitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade precípua do Supremo Tribunal Federal - de guarda maior da Carta Política da República.*

*TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuente, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente a lei complementar cabe 'a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos*

*geradores, bases de cálculo e contribuintes’ - alínea ‘a’ do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988.*

*IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO CO-TISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.*

*IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade ‘desconto na fonte’, relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76.*

*IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização.*

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONHECIMENTO - JULGAMENTO DA CAUSA. A observância da jurisprudência sedimentada no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgara a causa aplicando o direito à espécie (verbete nº 456 da Súmula), pressupõe decisão formalizada, a respeito, na instância de origem.*

*Declarada a inconstitucionalidade linear de um certo artigo, uma vez restringida a pecha a uma das normas nele insertas ou a um enfoque determinado, impõe-se a baixa dos autos para que, na origem, seja julgada a lide com apreciação das peculiaridades. Inteligência da ordem constitucional, no que homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, as soluções que, embora práticas, resultem no desprezo a organicidade do Direito.”*

A empresa controlada ou coligada sediada no exterior, apurando lucro, não se sujeita à tributação no Brasil, enquanto não disponibilizado tal acréscimo patrimonial à empresa nacional, controladora ou coligada, podendo esta, portanto, obstar a remessa, pagamento ou crédito do lucro, deixando, assim, de “nacionalizar” tal ganho produzido no exterior. Para coibir tal prática, o Fisco alterou a legislação, para que o lucro de controlada ou coligada, apenas apurado no exterior, seja considerado já disponibilizado, conforme o balanço produzido alhures, para efeito de tributação da empresa controladora ou coligada no Brasil.

Todavia, existem problemas graves em tal solução legal, primeiro quanto ao aspecto subjetivo da tributação, pois mesmo a controlada - que difere da coligada, por sua especial vinculação, sujeição, controle ou subordinação à controladora -, indubiosamente possui personalidade jurídica própria, que não se confunde com a personalidade jurídica da controladora, assim inviável tributar uma pela outra, ainda que a pretexto de suplantação do regime da territorialidade da tributação pelo regime da universalidade. A teoria da despersonalização não pode ser invocada para superar tal limitação conceitual, não havendo nada que de específico ou extraordinário respalde a solução legal, a qual veicula nítida regra de exceção, que deve ser admitida, portanto, apenas excepcionalmente.

Por outro lado, existe a questão da materialidade da tributação, já que a falta de pagamento ou crédito, com “nacionalização” do lucro no Brasil, auferido por controlada ou coligada no exterior, poderia estar justifi-

cada por decisão empresarial legítima de não repatriar lucro, em virtude de política ou estratégia de negócio.

A empresa controladora ou coligada, no Brasil, pode não receber pagamento ou crédito de lucro produzido no exterior em decorrência de decisões empresariais, próprias de negócios multinacionais, no sentido, por exemplo, da formação de reservas e capitalização, aquisição ou ampliação de outros negócios, de tal modo que a incidência do imposto de renda, por lucro ainda não pago ou não creditado, enfim, não nacionalizado em sentido amplo, não estaria a recair sobre **acréscimo patrimonial disponível** em relação ao contribuinte nacional tributado, mas sobre mera expectativa de lucro ou sobre o lucro de **terceiro**, empresa estrangeira controlada ou coligada, o que se revela incompatível com a materialidade contida no artigo 153, III, da Constituição Federal, assim criando tributação nova sem lei complementar (artigo 146, III, *a*, CF), e impedindo que se observe a capacidade contributiva exigida pela incidência fiscal específica.

Cabe ressaltar que normas societárias, ainda que tratem do dever de contabilização de investimentos no exterior no balanço patrimonial, não podem alterar a hipótese de incidência tributária constitucionalmente fixada, tanto assim que, embora preexistente a Lei 6.404/1976, esta nunca foi invocada ou legitimou-se como fonte para a tributação extraterritorial, cuja instituição exigiu a edição de normas tributárias e específicas, questionadas na presente ação.

A alteração do Código Tributário Nacional, pela LC 104/2001, no que permitiu o tratamento especialmente diferenciado da tributação da renda ou rendimento oriundo do exterior, a partir da adequação - ou “manipulação” para os mais críticos da mudança legislativa - do conceito-base da hipótese de incidência do imposto de renda (disponibilidade jurídica ou econômica) não pode viabilizar atuação da lei ordinária que desvirtue o conceito constitucional e o da própria lei complementar que preside a tributação da renda.

A abertura ou liberdade que o § 2º do artigo 43 do CTN, inserido pela LC 104/2001, atribuiu à lei ordinária tem o grave potencial de devastar o próprio conceito, inserido no respectivo *caput*, a partir do qual se legitima a tributação da renda. Não por outro motivo que, na Suprema Corte, manifestações de entendimento foram deduzidas no sentido da necessidade de que tal preceito receba interpretação conforme à Constituição, limitando, assim, a possibilidade de solução inconstitucional.

Sob o pretexto de estabelecer condições ou momento da ocorrência da disponibilidade jurídica ou econômica, não pode a lei ordinária transformar a tributação da renda em tributação de mero potencial ou expectativa de renda, que não configure disponibilidade sequer jurídica de acréscimo patrimonial. Segundo o Código Tributário Nacional, que concretiza a hipótese de incidência prevista na Constituição Federal para fins de imposto de renda, a disponibilidade econômica significa receber acréscimo patrimonial, sob a forma de pagamento; enquanto a jurídica envolve a geração de crédito, de direito a um pagamento.

A mera apuração do lucro no balanço por empresa controlada ou coligada estrangeira não significa disponibilidade econômica nem jurídica de renda para o contribuinte nacional, controlador ou coligado. Tem a ver com uma expectativa, maior ou menor, de auferir-se riqueza que, porém, pode ser frustrada legitimamente, seja pela decisão de reinvestir no país da apuração do lucro, seja pela decisão de remeter o lucro a outro país em função de um projeto econômico regional ou global, ou por qualquer outra razão que, enfim, configure obstáculo lógico-jurídico ao pagamento ou crédito e, portanto, à própria disponibilidade econômica ou jurídica da renda no Brasil.

A generalidade com que se estabeleceu a tributação de controladora ou coligada nacional, por lucro auferido no exterior por controlada ou coligada, é indicativo claro de que não se pretendeu apenas evitar elisão fiscal, mas majorar o resultado da arrecadação sem considerar aspectos

subjetivos e objetivos básicos do regime tributário, violando-o, portanto, na sua essência.

A extraterritorialidade tributária deve estar voltada, em virtude de seus efeitos nas relações internacionais, a uma finalidade maior do que o mero incremento da arrecadação; deve ser dirigida a esforço não apenas nacional, mas de todo o concerto de Nações, de coibir práticas fraudulentas, como remessa de lucro a paraísos fiscais, sem retorno o caráter produtivo, promovendo, por meios indevidos, a nacionalização, com fraude e sem oferecer a riqueza à tributação, não apenas elidindo, mas suprimindo e sonogando legítima tributação devida ao Estado. Não pode, porém, ser utilizada a técnica como forma de punir ou atingir legítimas opções econômicas, financeiras e comerciais das empresas com atuação no mercado internacional.

O direito comparado revela que tributação de forma extraterritorial exige requisitos específicos, relacionados ao **uso indevido e abusivo** do poder de controle empresarial para frustrar interesse tributário do país de origem do capital investido, e não uso da extraterritorialidade como técnica de aprimoramento da arrecadação fiscal, como se fez no caso em análise.

A questão não envolve apenas interesse local, pois a adoção de uma política de extraterritorialidade tributária, sem critérios, tem potencial para criar, no mundo globalizado de relações econômicas e comerciais, conflitos de alcance ainda não completamente dimensionados. A guerra fiscal, que vivemos em nosso regime federativo, sobretudo em relação ao ICMS, mostra as facetas negativas da falta de critério e razoabilidade na unilateralidade de políticas fiscais no ambiente de circulação de pessoas, bens e capitais, além de fronteiras territoriais. Não que se veda universalidade e extraterritorialidade, mas a adoção de tais princípios não é razoável apenas como instrumento de arrecadação, sem enxergar consequências políticas, econômicas e sociais, além de efeitos constitucionais da medida.

Se hoje, além de destino de investimentos e recursos estrangeiros, produtivos ou especulativos, o Brasil produz e exporta capital e negócios através de multinacionais, com atuação empresarial em diversos países e continentes, criando novas fronteiras de desenvolvimentismo, fica claro o equívoco em se adotar política tributária, que não considere tal fato e realidade, ao criar restrições graves à ação internacional de empreendedores brasileiros, sem distingui-los, através de legislação mais específica e pontual, de outras empresas, que estejam a simplesmente praticar elisão fiscal ou ainda condutas mais graves ao interesse nacional.

A legislação, como colocada, prioriza o interesse meramente fiscal de arrecadar, o que, em tese, poderia ser válido, desde que observados parâmetros próprios da incidência tributária. Não é, porém, o que ocorre no caso concreto, já que a cobrança de IRPJ/CSL, fundada no artigo 74 da MP 2.158-35/2001, nasce de presunção ou ficção de disponibilidade jurídica ou econômica, ao considerar que o lucro teria sido pago, creditado, nacionalizado e distribuído no Brasil, em favor da controladora ou coligada, a partir da mera apuração contábil feita pela controlada ou coligada no exterior, sem considerar destinação diversa lícitamente dada aos recursos, ou ainda coibindo, e até frustrando, a respectiva possibilidade, inserida no campo da livre gestão empresarial.

No âmbito desta Corte, houve discussão da legislação impugnada, embora sob o prisma estritamente legal, frente ao artigo 43 do CTN, mas que, em sua essência, reforça o entendimento pela invalidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001:

*AMS 2000.61.00046479-0, Rel. Juiz Conv. LEONEL FERREIRA, DJF3 09/09/2011: "TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. RENDA ACRÉSCIMO. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA. DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO INEXISTENTE*

1. Não existe disponibilização de renda na mera apuração de lucro líquido de empresa coligada no exterior. Se os valores que representam este lucro ainda não foram remetidos para a empresa nacional, esta não tem deles dispor e, portanto, não pode sofrer tributação de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro, que incidiria sobre quantias por enquanto indisponíveis. A inovação da MP 2158/2001, portanto, além da invasão de matéria de lei complementar que representa, criou novo fato gerador e se afastou do conceito de renda do artigo 43 do CTN, com a redação determinada pela Lei Complementar n. 104/01.

2. A partir da vigência dos art. 25 a 27 da Lei 9.249/96, os lucros obtidos no exterior passaram a ser tributados no Brasil para efeito do cálculo do IRPJ. Por outro lado, eles passaram a integrar a base de cálculo da CSLL a partir de 1º de outubro de 1999, por força do art. 19 da Medida Provisória 1.858-6/99. Todavia, até então, era adotado o conceito de disponibilidade econômica da renda, nos termos da Lei 9.532/97, a qual estabelecia que os lucros apurados no exterior somente seriam tributados no Brasil quando efetivamente percebidos pela empresa investidora.

3. Modificando este conceito de renda, o art. 74 da MP 2.158-35/01 passou a considerar como disponibilização do lucro, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, a simples apuração no balanço da empresa que recebeu tal investimento, adotando-se o método da equivalência patrimonial para determinar o ajuste da contrapartida do investimento, como reza o art. 7º da IN 213/01. Por este método, o valor do investimento será determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social, sobre o patrimônio líquido de cada sociedade coligada ou controlada. Este método, não é confiável para a determinação efetiva do lucro tributável, podendo gerar lucro fictício, na medida em que vários fatores podem influir na avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

4. Ademais, o lucro apurado pode não ser efetivamente disponibilizado à empresa controladora ou coligada que realizou o investimento, na medida em que os resultados líquidos poderão receber outra destinação da empresa

*que recebeu o investimento, como, v.g., a constituição de reservas, nos termos indicados pelos art. 193 a 200 da Lei 6.404/76.5. Assim, afigura-se incabível a tributação de IRPJ e da CSLL nos termos do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/01 e do art. 7º da IN 213/01.*

*7. Finalizando, temos que o plenário de nossa Corte Suprema já teve oportunidade de decidir que a apuração de lucro em balanço não equivale à sua disponibilização (RE 172.058).*

*8. Apelação provida.”*

A discussão é fértil, pois não se pode negar que, economicamente, a apuração de lucros no exterior, por controlada ou coligada, pode eventualmente produzir efeito patrimonial positivo na controladora ou coligada brasileira, porém a valorização cogitada, se efetivamente existir, será resultado não de fato jurídico relacionado à disponibilidade econômica ou jurídica de lucro, mas de avaliação feita pelo mercado e fundada em critério econômico, que não tem compromisso algum com parâmetros jurídico-constitucionais.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal já enfrentou tal controvérsia, no precedente inicialmente citado (RE 172.058, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ 13/10/1995), indicando, desde então, que apuração, balanço, distribuição e disponibilidade econômica ou jurídica são conceitos com normatividade própria e distinta. Por segurança jurídica, sobretudo na aplicação da extraterritorialidade tributária, não se revela possível flexibilizar marcos objetivos de tributação, fundados em princípios constitucionais que, evidentemente, não podem ceder a mero interesse fiscal de arrecadar com alteração casuística da legislação complementar.

Possível imaginar que o discurso oficial pode adotar a tese da defesa do princípio da isonomia entre empresas com e sem atuação no exterior, e da transparência fiscal, evitando elisão ou sonegação. Todavia, a tributação segue princípios únicos, onde quer que a riqueza seja produzida,

dentro ou fora do país, não se confundindo mera apuração com disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Fosse o tema tão singelo certamente não estaria em discussão, até os dias de hoje, na pauta da Suprema Corte, e com votação tão apertada como a que se verifica na ADI 2.588. O julgamento, ainda não encerrado, revela votos no sentido da procedência parcial ou integral (Min. Ellen Gracie, Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello) e improcedência (Min. Nelson Jobim, Eros Grau, Carlos Britto e César Peluso), pendente o voto do Min. Joaquim Barbosa.

Sucedê que o próprio Min. Joaquim Barbosa, no plenário virtual, suscitou e teve acolhida a repercussão geral no RE 611.586, que exatamente trata da questão do *“Momento de disponibilização de renda de pessoas jurídicas sediadas no Brasil com participação nos lucros de suas empresas coligadas ou controladas no estrangeiro para fins de IR”*.

Assim contextualizada a situação do debate jurídico-constitucional em torno da controvérsia, verifica-se, na falta de pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal no caso específico e considerando a inexistência de ordem suspensiva do exame do mérito da controvérsia, a importância de que a inconstitucionalidade, cuja relevância se reconhece neste voto, seja argüida na Turma para envio da matéria para julgamento do Órgão Especial.

Ante o exposto, com esteio no artigo 480 e seguintes do Código de Processo Civil, suscito o incidente de inconstitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35, que define a data do balanço da apuração de lucro, por controlada ou coligada no exterior, como a da disponibilidade, para fins de IRPJ/CSL, para controladora ou coligada no Brasil, por considerar relevante a alegação de inconstitucionalidade da disposição legal à luz dos artigos 153, III, e 146, III, *a*, da Constituição Federal, a fim de que, acolhida a argüição, seja a questão levada ao exame do Órgão Especial da Corte, com a suspensão do julgamento da presente apelação.

É como voto.

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

(Ementa disponibilizada no DE da 3ª Região de 21.05.2012).

**TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO. CONTEÚDO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. LISTA EXEMPLIFICATIVA**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000007-25.2010.404.7200/SC

RELATOR : Juiz Federal Leandro Paulsen  
APELANTE : BACK SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA/  
ADVOGADO : Luiz Fernando Bidarte da Silva  
APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO. CONTEÚDO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. LISTA EXEMPLIFICATIVA.

1. A técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá por meio da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte, para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS.

2. A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus

## JURISPRUDÊNCIA

que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.

3. Tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita.

4. O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo.

5. O rol de despesas que enseja creditamento, nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, possui caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei.

6. O art. 111 do CTN não se aplica no caso, porquanto não se trata de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 26 de junho de 2012.

Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK

Relator

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000007-25.2010.404.7200/SC

RELATOR : Juiz Federal Leandro Paulsen  
APELANTE : BACK SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA/  
ADVOGADO : Luiz Fernando Bidarte da Silva  
APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

RELATÓRIO

Back Serviços Especializados Ltda. impetrou mandado de segurança objetivando o reconhecimento do direito de compensar os créditos do PIS e COFINS relativos a insumos da exploração de atividade de prestação de serviços de limpeza e conservação (uniformes, vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde, plano de saúde, fardamento, aquisição/utilização de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo da empresa destinado ao transporte de empregados/colantes que substituem outros funcionários terceirizados ou fiscalização de supervisores em postos de serviços. Requer seja declarado seu direito de compensar os valores pagos nos últimos dez anos.

O MM. Juízo 'a quo' denegou a segurança.

Irresignada, a autora apela, pleiteando a reforma do provimento jurisdicional para que lhe seja declarada a possibilidade de creditar os valores de PIS e COFINS incidentes sobre as despesas relacionadas na inicial e já ressaltadas no curso da ação (fls. 55/70).

Foram apresentadas contrarrazões às fls. 123/124v.

É o relatório.

Peço dia.

Juiz Federal Leandro Paulsen

Relator

## JURISPRUDÊNCIA

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000007-25.2010.404.7200/SC

RELATOR : Juiz Federal Leandro Paulsen  
APELANTE : BACK SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA/  
ADVOGADO : Luiz Fernando Bidarte da Silva  
APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

### VOTO

A não-cumulatividade constitui uma técnica de tributação que visa a impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica, ora como insumo, ora como integrante de outro insumo ou de um produto final. Em outras palavras, consiste em fazer com que a exação não onere, em cascata, o fluxo negocial. Acerca do tema, relevante a advertência feita por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

*“Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre o preço dos bens e serviços, a sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos. Caso fosse eliminada, a cumulatividade geraria um custo artificial indesejável ao preço dos produtos comercializados. Esses preços estariam desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população e encareceria o processo produtivo e comercial reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionados por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.” (MELO, José Eduardo Soares. A importação no Direito Tributário. São Paulo, RT, 2003, p. 97)*

Inicialmente, em nosso sistema tributário, apenas dois tributos consagravam a não-cumulatividade, misto de técnica de tributação e princípio

fiscal, notadamente o IPI (art. 153, IV, §3º, II da CF) e o ICMS (art. 155, II, §2º, I).

Posteriormente, através da edição das Medidas Provisórias que deram origem às Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), inseriu-se a não-cumulatividade para as contribuições do Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. Note-se que tal situação precedeu a edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, a qual acresceu ao art. 195 da Constituição Federal o seu parágrafo décimo segundo, in verbis:

*“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais.*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*(...)*

*b) a receita ou o faturamento;*

*(...)*

*§12º A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”*

A metodologia para o PIS e para a COFINS, por certo, apresenta nuances distintas daquela adotada para o IPI e o ICMS. Esses créditos assegurados ao contribuinte são correspondentes ao montante da exação incidente na aquisição matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, ou de mercadorias. E são devidamente deduzidos dos débitos fiscais decorrentes da saída dos produtos industrializados ou das

mercadorias. As contribuições PIS e COFINS, de seu turno, valem-se de um método próprio, em que o contribuinte deduz das contribuições devidas créditos por ele próprio apurados relativamente a despesas incorridas (art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

As contribuições PIS e COFINS não incidem sobre operações; incidem sobre a receita, que é apurada mês a mês. Não há destaque a transferência jurídica a cada operação.

A solução legislativa adotada para consagrar a não-cumulatividade, conforme mencionado anteriormente, é o estabelecimento da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS.

Mas o legislador não é livre para definir o conteúdo da não-cumulatividade. Seja com suporte direto na lei ordinária (não havia vedação a isso) ou no texto constitucional (passou a haver autorização expressa), certo é que a instituição de um sistema de não-cumulatividade deve guardar atenção a parâmetros mínimos de caráter conceitual. A não-cumulatividade pressupõe uma realidade de cumulação sobre a qual se aplica sistemática voltada a afastar os seus efeitos. Lembre-se que, forte na não-cumulatividade, as alíquotas das contribuições foram mais do que dobradas (de 0,65% para 1,65%, de 3% para 7,6%), de modo que os mecanismos compensatórios tem de ser efetivos.

Ainda que não haja uma sistemática constitucionalmente definida para o cálculo dos créditos de PIS e COFINS (para o IPI e para o ICMS há definição constitucional), certo é que temos de extrair um conteúdo mínimo do que se possa entender por não-cumulatividade. Do contrário, a não cumulatividade acobertaria simples aumento de alíquotas, além do que o conteúdo da previsão constitucional ficaria ao alvedrio do legislador ordinário, o que subverte a hierarquia das normas.

Pois bem, para que se possa falar em não-cumulatividade, temos de pressupor mais de uma incidência. Apenas quando tivermos múltiplas

incidências é que se justifica a técnica destinada a evitar que elas se sobreponham pura e simplesmente, onerando em cascata as atividades econômicas.

Efetivamente, só se pode assegurar a apuração de créditos relativamente a despesas que, configurando receitas de outras empresas, tenham implicado pagamento de PIS e de COFINS anteriormente. E só podem apurar créditos aqueles que estão sujeitos ao pagamento das contribuições PIS e COFINS não cumulativas.

De outro lado, contudo, tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, configurem ou não faturamento, ou seja, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, impõe-se que se permita a apuração de créditos relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita. É que, em matéria de PIS e de COFINS sobre a receita, com suporte na ampliação da base econômica ditada pela EC 20/98, não se pode trabalhar limitado à idéia de crédito físico.

O legislador, nos arts. 3º da Lei 10.637/02 e 3º da Lei 10.833/03, bem como na sua regulamentação por atos infralegais, foi por demais casuístico, trabalhando desnecessariamente com um conceito de insumo sob a perspectiva física de utilização ou consumo na produção ou integração ao produto final. Assim, embora tenha admitido créditos relativamente ao consumo de energia elétrica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas suas atividades etc., não alcançou a universalidade dos dispêndios que implicaram pagamento de PIS e COFINS por empresas que antecederam a contribuinte na cadeia produtiva.

É preciso, portanto, buscar interpretação que impeça o estabelecimento de critério restritivo para apuração de créditos e extensivo para a apuração da base de cálculo das contribuições, que incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

A coerência de um sistema de não-cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.

O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo. A perspectiva é mais ampla e disso depende a razoabilidade do sistema instituído e, após a EC 42/03, o próprio respeito ao critério constitucional.

Tenho que a solução está em atribuir ao rol de dispêndios ensejadores de créditos constante dos arts. 3º da Lei 10.637/02 e 3º da Lei 8.833/03 e da respectiva regulamentação (e.g., IN 404/04) caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei.

O art. 111 do CTN é inaplicável ao caso, porquanto não se trata, aqui, de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Trata-se de decorrência do próprio sistema de não-cumulatividade instituído por lei e previsto constitucionalmente. Não se trata de estender qualquer previsão legal, mas de reconhecer o caráter casuístico e exemplificativo do rol estampado em lei.

Assim, merece acolhida a pretensão da autora no sentido de considerar como insumos que ensejam apuração de créditos os relativos os serviços e bens cuja aquisição configure dispêndio com exploração da atividade de prestação de serviços de limpeza e conservação (uniformes, vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde, plano de saúde, fardamento, aquisição/utilização de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos da empresa), objeto do pedido por ela formulado. Efetivamente, é necessário interpretar as normas no senti-

do de fazer com que os bens e serviços restem abrangidos pela possibilidade de apuração de créditos quando prestados por pessoa jurídica sujeita às contribuições.

Desse modo, atribuindo às normas interpretação conforme a razoabilidade e ao conteúdo mínimo do § 12 do art. 195 da CF, impõe-se o acolhimento da pretensão deduzida, observada, todavia, a prescrição quinquenal, forte no art. 1º do Decreto 20.910/32.

Os créditos devem ser utilizados somente para fins de dedução de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento à apelação.

Juiz Federal Leandro Paulsen

Relator

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000007-25.2010.404.7200/SC

RELATOR : Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK  
APELANTE : BACK SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA/  
ADVOGADO : Luiz Fernando Bidarte da Silva  
APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

VOTO-VISTA

Pedi vista para melhor analisar os autos e desse exame concluo por acompanhar o bem lançado voto do Eminent Relator Juiz Federal Leandro Paulsen.

Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação.

Desembargador Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA

JURISPRUDÊNCIA

EXTRATO DE ATA DA SESSÃO DE 30/05/2012

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000007-25.2010.404.7200/SC

ORIGEM: SC 00000072520104047200

RELATOR : Juiz Federal LEANDRO PAULSEN  
PRESIDENTE : MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE  
PROCURADOR : Dr. FRANCISCO PITA MARINHO

APELANTE : BACK SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA/  
ADVOGADO : Luiz Fernando Bidarte da Silva  
APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

Certifico que este processo foi incluído na Pauta do dia 30/05/2012, na seqüência 20, disponibilizada no DE de 17/05/2012, da qual foi intimado(a) UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL), o MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL e as demais PROCURADORIAS FEDERAIS.

Certifico que o(a) 1ª TURMA, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

APÓS O VOTO DO(A) JUIZ FEDERAL LEANDRO PAULSEN NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO, E DO VOTO DA DES. FEDERAL MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE NO MESMO SENTIDO PEDIU VISTA O DES. FEDERAL ALVARO EDUARDO JUNQUEIRA.

PEDIDO DE VISTA : Des. Federal ALVARO EDUARDO  
JUNQUEIRA  
VOTANTE(S) : Juiz Federal LEANDRO PAULSEN  
Des. Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS  
LABARRÈRE

LEANDRO BRATKOWSKI ALVES

Diretor de Secretaria

EXTRATO DE ATA DA SESSÃO DE 26/06/2012

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000007-25.2010.404.7200/SC

ORIGEM: SC 00000072520104047200

RELATOR : Juiz Federal LEANDRO PAULSEN  
PRESIDENTE : MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE  
PROCURADOR : Dra. ANDREA FALÇÃO DE MOARES

APELANTE : BACK SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA/  
ADVOGADO : Luiz Fernando Bidarte da Silva  
APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

Certifico que o(a) 1ª TURMA, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

PROSSEGUINDO NO JULGAMENTO, APÓS O VOTO-VISTA DO DES. FEDERAL ALVARO EDUARDO JUNQUEIRA NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO, A TURMA, POR UNANIMIDADE, DECIDIU DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO.

RELATOR ACÓRDÃO : Juiz Federal LEANDRO PAULSEN  
VOTO VISTA : Des. Federal ALVARO EDUARDO  
JUNQUEIRA

LEANDRO BRATKOWSKI ALVES

Diretor de Secretaria

(Ementa disponibilizada no DJe 05.07.2012).

**DECISÕES MONOCRÁTICAS**

**PARCELAMENTO. LEI Nº 11.941/2009. DESISTÊNCIA DA  
AÇÃO APÓS A DECISÃO FINAL E ANTES DO TRÂNSITO EM  
JULGADO. POSSIBILIDADE.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0038782-71.2011.4.03.0000/  
SP

RELATOR : Desembargador Federal MÁRCIO MORAES

AGRAVANTE : CLINICA DE ATENDIMENTO INTENSIVO  
CLINICO CIRURGICO LTDA e outros

: CLINICA DE CORACAO E PULMAO LTDA

: CLINICA DE TERAPIA NUTRICIONAL TOTAL S/C LTDA

: CARDIO CLINICA S/C LTDA

ADVOGADO : RICARDO OLIVEIRA GODOI e outro

AGRAVADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI  
OWADA

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 19 VARA SAO PAULO Sec Jud  
SP

No. ORIG. : 00213398720044036100 19 Vr SAO PAULO/SP

**DECISÃO**

Trata-se de agravo de instrumento interposto por CLINICA DE ATENDIMENTO INTENSIVO CLINICO CIRURGICO LTDA e outros em face de decisão que, em ação de repetição de indébito na fase de execução de sentença, declarou a nulidade do *decisum* que havia ho-

mologado a renúncia requerida pela parte autora para fins de adesão ao parcelamento previsto na Lei n. 11.941/2009, determinando a conversão em renda da União da integralidade dos depósitos judiciais realizados nos autos.

Em atenção à petição da União, o MM. Juiz *a quo* entendeu ser incabível o pedido de renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação em lide já solucionada, tendo em vista que a ré formulou tal pedido após a prolação da última decisão no processo de origem.

Alegam os agravantes, em síntese, que: a) a Lei n. 11.941/2009 não trouxe nenhum tipo de vedação quanto à não existência de trânsito em julgado de ação judicial para fins de aproveitamento dos benefícios nela instituídos; b) o art. 32 da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 6/2009 possibilita a utilização dos depósitos judiciais, bem como o levantamento, pelo contribuinte, de eventual saldo remanescente; c) os valores depositados pelos recorrentes são atualizados pela Taxa Selic, sendo devida a redução dos juros em 45%, conforme previsto na Lei n. 11.941/2009, com o posterior levantamento do saldo remanescente; d) o pedido de adesão ao parcelamento em tela foi formulado antes do trânsito em julgado da ação originária; e) o Superior Tribunal de Justiça reconheceu, em sede de recurso repetitivo, a possibilidade de fruição dos benefícios previstos na Lei após o trânsito em julgado de ação judicial; f) as restrições para o levantamento dos depósitos judiciais contidas na Portaria Conjunta RFB/PGFN n. 10/2009 são ilegais, uma vez que extrapolam o disposto na Lei n. 11.941/2009, havendo nos autos comprovantes de depósitos de valores.

Requerem a antecipação da tutela recursal a fim de que seja determinado o levantamento do valor excedente dos depósitos judiciais efetuados na ação originária, nos termos da planilha apresentada, os quais devem ser atualizados até a data do efetivo levantamento e, *“caso se entenda pela aplicação da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 10/09, ao menos seja determinado o levantamento de parte do valor **incontroverso** excedente dos*

*depósitos judiciais efetuados nos autos de origem pelas agravantes Clínica de Atendimento Intensivo Clínico Cirúrgico Ltda. (08/2004 a 09/2005) e Clínica de Coração e Pulmão Ltda. (...), devendo tais valores serem atualizados até a data do efetivo pagamento.” (fls. 21).*

Aprecio.

Neste primeiro e provisório exame inerente ao momento processual, vislumbro a presença dos requisitos para a concessão parcial da antecipação da tutela recursal postulada.

Com efeito, de acordo com entendimento que tenho adotado nos casos que envolvem levantamento ou conversão em renda de depósitos judicialmente realizados, admito presente a possibilidade de lesão grave e de difícil reparação se mantida a decisão guerreada.

Isso porque, uma vez realizada a conversão dos valores depositados, além do mérito da questão posta ficar prejudicado, estar-se-ia, no caso de conversão, remetendo a parte agravante à via do *solve et repete*.

Passo à análise da relevância da fundamentação.

Cinge-se a controvérsia vertida nos presentes autos à possibilidade de adesão ao parcelamento previsto na Lei n. 11.941/2009 após o julgamento desfavorável da demanda ajuizada pelas contribuintes, com aplicação das reduções previstas sobre os valores decorrentes da incidência de juros remuneratórios sobre os depósitos judiciais, ou ao menos sobre os valores depositados a título de juros de mora, permitindo-se o levantamento do saldo remanescente.

Nesse tocante, observo que, ao apreciar o Recurso Especial n. 1.251.513/PR, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a possibilidade de aplicação, após o trânsito em julgado de decisão judicial, da remissão e anistia previstas no aludido diploma legal ao crédito tributário, desde que a opção pelos benefícios tenha antecedido à ordem judicial para a transformação do depósito em pagamento definitivo.

Veja-se, a seguir, o teor do acórdão referido:

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PARCELAMENTO OU PAGAMENTO À VISTA COM REMISSÃO E ANISTIA INSTITUÍDOS PELA LEI N. 11.941/2009. APROVEITAMENTO DO BENEFÍCIO MEDIANTE A TRANSFORMAÇÃO EM PAGAMENTO DEFINITIVO (CONVERSÃO EM RENDA) DE DEPÓSITO JUDICIAL VINCULADO A AÇÃO JÁ TRANSITADA EM JULGADO. IMPOSSIBILIDADE DE DEVOLUÇÃO DA DIFERENÇA ENTRE OS JUROS QUE REMUNERAM O DEPÓSITO JUDICIAL E OS JUROS DE MORA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO QUE NÃO FORAM OBJETO DE REMISSÃO.*

*1. A alegação de violação ao art. 535, do CPC, desenvolvida sobre fundamentação genérica chama a aplicação da Súmula n. 284/STF: ‘É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia.’*

*2. A possibilidade de aplicação da remissão/anistia instituída pelo art. 1º, §3º, da Lei n. 11.941/2009, aos créditos tributários objeto de ação judicial já transitada em julgado foi decidida pela instância de origem também à luz do princípio da isonomia, não tendo sido interposto recurso extraordinário, razão pela qual o recurso especial não merece conhecimento quanto ao ponto em razão da Súmula n. 126/STJ: ‘É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.’*

*3. De acordo com o art. 156, I, do CTN, o pagamento extingue o crédito tributário. Se o pagamento por parte do contribuinte ou a transformação do depósito em pagamento definitivo por ordem judicial (art. 1º, §3º, II, da Lei n. 9.703/98) somente ocorre depois de encerrada a lide, o crédito tributário tem vida após o trânsito em julgado que o confirma. Se tem vida, pode ser objeto de remissão el*

*ou anistia neste ínterim (entre o trânsito em julgado e a ordem para transformação em pagamento definitivo, antiga conversão em renda) quando a lei não exclui expressamente tal situação do seu âmbito de incidência. Superado, portanto, o entendimento veiculado no item '6' da ementa do REsp. nº 1.240.295 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 5.4.2011.*

**4. O §14, do art. 32, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2009, somente tem aplicação para os casos em que era possível requerer a desistência da ação. Se houve trânsito em julgado confirmando o crédito tributário antes da entrada em vigor da referida exigência (em 9.11.2009, com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 10/2009), não há que se falar em requerimento de desistência da ação como condição para o gozo do benefício.**

*5. A remissão de juros de mora insertos dentro da composição do crédito tributário não enseja o resgate de juros remuneratórios incidentes sobre o depósito judicial feito para suspender a exigibilidade desse mesmo crédito tributário. O pleito não encontra guarida no art. 10, parágrafo único, da Lei n. 11.941/2009. Em outras palavras:*

*'Os eventuais juros compensatórios derivados de supostas aplicações do dinheiro depositado a título de depósito na forma do inciso II do artigo 151 do CTN não pertencem aos contribuintes-depositantes.'* (REsp. nº 392.879 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 13.8.2002).

*6. No caso concreto, muito embora o processo tenha transitado em julgado em 12.12.2008 (portanto desnecessário o requerimento de desistência da ação como condição para o gozo do benefício) e a opção pelo benefício tenha antecedido a ordem judicial para a transformação do depósito em pagamento definitivo (antiga conversão em renda), as reduções cabíveis não alcançam o crédito tributário em questão, pois o depósito judicial foi efetuado antes do vencimento, não havendo rubricas de multa, juros de mora e encargo legal a serem remitidas.*

*7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.” (REsp 1251513/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 10/8/2011, DJe 17/8/2011, grifos meus)*

Nessa linha, tendo em vista os princípios da celeridade e da segurança jurídica, adoto o entendimento esposado pelo C. STJ quanto à possibilidade de aplicação dos benefícios previstos na Lei n. 11.941/2009 ao crédito tributário após o trânsito em julgado de decisão judicial, desde que o pedido de adesão seja feito pelo contribuinte antes da ordem judicial para transformação do depósito em pagamento definitivo ou para a execução de eventual garantia apresentada nos autos.

Dessa forma, considerando que, no caso em análise, as recorrentes apresentaram pedido de adesão ao parcelamento em tela em 30/11/2009 (fls. 151/159), aparentemente antes de qualquer ordem de conversão em renda dos depósitos judiciais realizados na ação originária, em exame preliminar, entendo que as agravantes fazem jus aos benefícios instituídos pela Lei n. 11.941/2009 no que tange ao débito em discussão naquela ação.

Entretanto, as reduções previstas na Lei n. 11.941/2009 devem incidir apenas sobre os juros de mora efetivamente depositados, e não sobre os juros decorrentes da atualização dos depósitos judiciais efetuados nos autos.

Isso porque, conforme decidido no julgado acima mencionado, os juros remuneratórios não se confundem com juros de mora, pois estes compõem o crédito tributário e incidem em razão de atraso no pagamento do principal (art. 161, §1º, do CTN, atualmente a SELIC, por força do art. 61, §3º, da Lei n. 9.430/1996), enquanto que aqueles remuneram o depósito judicial.

E, como sabemos, a remissão e a anistia atingem o crédito tributário e a obrigação tributária, sendo certo que os juros remuneratórios não compõem o crédito tributário.

Nesse ponto, peço vênia para transcrever trecho do voto em questão, relativamente ao tema da inaplicabilidade das reduções previstas na lei de parcelamento aos juros remuneratórios:

*“Com efeito, é preciso acabar com uma confusão comumente gerada nas causas desse jaez. É necessário compreender que o crédito tributário e o depósito judicial ou administrativo são institutos diversos, cada qual tem vida própria e regime jurídico próprio. Os juros que remuneram o depósito (juros remuneratórios e não moratórios) não são os mesmos juros que oneram o crédito tributário (estes sim juros de mora).*

*Circunstancialmente, mas nem sempre, um depósito judicial pode estar vinculado a uma ação judicial onde se discute determinado crédito tributário (o depósito pode estar atrelado a ações que têm outros objetos). Também circunstancialmente, a taxa de juros de mora incidente sobre o crédito tributário e a taxa de juros remuneratórios incidente sobre o depósito judicial quando de sua devolução é a mesma taxa SELIC (isonomia que somente passou a existir após a vigência da Lei n. 9.703/98, antes os depósitos sequer venciam juros). Nada disso significa que quando a lei remite juros de mora insertos dentro da composição do crédito tributário esteja a determinar o resgate de juros remuneratórios incidentes sobre os depósitos judiciais feitos para suspender a exigibilidade desse mesmo crédito tributário.*

*Decerto, o argumento de que há enriquecimento ilícito da União quando não permite esse resgate impressiona à primeira vista. No entanto, quando mais bem analisado, evidencia-se o absurdo da comparação feita pelo contribuinte que quer igualar o depósito judicial a qualquer investimento de caráter privado para argumentar pela necessidade de devolução da diferença de juros remetidos, pois poderia ter empregado o capital depositado de outra forma. O que pretende através de inversão retórica é fazer uso e tratar do depósito judicial como se investimento fosse. Entende que aqueles que investiram o valor principal do tributo ao invés de efetuar o seu pagamento estão em situação melhor do que ele que depositou judicialmente o principal. Isto porque os juros devidos depois da norma remissiva são inferiores à remune-*

*ração que obteria se tivesse investido o mesmo valor no mercado, de modo que postergar o pagamento do tributo lhe seria mais vantajoso. Ocorre que o discrimen é legítimo, pois inerente às normas remissivas. Eventual perda daí decorrente se insere dentro do risco pertinente à atividade negocial quando o contribuinte elegeu como prioridade não investir o valor que tinha e pagar o tributo. O depósito judicial não é investimento, é uma opção daquele que intenta discutir judicialmente seu débito com a paralisação dos procedimentos de cobrança...”*

Outrossim, também não há que se falar em ilegalidade da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 6/2009, que assim prevê no que tange aos depósitos judiciais:

*“Art. 32. No caso dos débitos a serem pagos ou parcelados estarem vinculados a depósito administrativo ou judicial, a conversão em renda ou transformação em pagamento definitivo observará o disposto neste artigo.*

*§ 1º Os percentuais de redução previstos nesta Portaria serão aplicados sobre o valor do débito atualizado à época do depósito e somente incidirão sobre o valor das multas de mora e de ofício, das multas isoladas, dos juros de mora e do encargo legal efetivamente depositados.”*

Com efeito, em exame de cognição sumária, entendo que a supracitada Portaria não modificou a redação da Lei n. 11.941/2009, a qual estabeleceu que a redução deve ser aplicada sobre os encargos moratórios e não sobre o valor principal atualizado, não havendo previsão, no aludido diploma legal, de composição em relação ao débito principal.

Sendo assim, apenas em relação aos depósitos judiciais que abrangem o pagamento de juros de mora, isto é, aqueles relacionados nas guias de fls. 194/221, deve incidir a redução de 45% prevista no inciso I, do artigo 1º, da Lei n. 11.941/2009.

Ante o exposto, **defiro parcialmente a antecipação da tutela recursal postulada**, para impedir a conversão em renda dos depósitos em

## JURISPRUDÊNCIA

questão, devendo o montante integral permanecer na conta judicial, até o julgamento deste agravo de instrumento pela E. Terceira Turma.

Comunique-se o MM. Juízo *a quo* o teor desta decisão para as providências cabíveis.

Publique-se. Intimem-se, inclusive a agravada para contraminutar.

São Paulo, 16 de fevereiro de 2012.

MARCIO MORAES

Desembargador Federal

(Decisão monocrática disponibilizada no DE da Justiça Federal da 3ª Região de 01.03.2012, p. 433/436).

### **ANÁLISE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO DE COMPENSAÇÃO. DEMORA DE SEIS ANOS PELA RECEITA FEDERAL. DETERMINAÇÃO PARA ANÁLISE DO PROCESSO EM 60 DIAS.**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0034772-56.2007.4.03.6100/SP

2007.61.00.034772-0/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CECILIA MARCONDES

APELANTE : DOW BRASIL S/A

ADVOGADO : ROGERIO PIRES DA SILVA e outro

APELADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

DECISÃO

Trata-se de apelação em mandado de segurança com pedido de liminar, no qual pretende a impetrante obter provimento que determine a autoridade coatora a proceder ao recálculo dos débitos parcelados no âmbito dos processos administrativos n<sup>os</sup> 10880.004620/97-64 e 10880.004621/97-27, confrontando débitos e créditos de PIS e de FINSOCIAL/COFINS conforme os critérios já determinados em decisão judicial proferida nos autos do mandado de segurança n<sup>o</sup> 1999.61.000326251-4.

O mandado de segurança foi impetrado em 18/12/07, tendo sido atribuído à causa o valor de R\$ 1.200,00.

A autoridade coatora prestou informações às fls. 153/154.

A liminar foi indeferida, decisão em face da qual interpôs a impetrante agravo de instrumento, o qual foi convertido em retido.

A sentença denegou a segurança, deixando de fixar honorários nos termos das súmulas 105 do STJ e 512 do STF.

Apelou a autora requerendo a reforma da sentença.

Parecer do Ministério Público Federal pelo não provimento do recurso de apelação.

Com contrarrazões, subiram os autos a esta Corte.

Decido.

A hipótese comporta julgamento nos termos do §1<sup>o</sup>-A do art. 557 do CPC.

Alega a impetrante, em síntese, ter, em 2001, obtido sentença parcialmente favorável em sede de mandado de segurança, que determinou a suspensão da exigibilidade de débitos cobrados em parcelamentos até que o Fisco procedesse ao recálculo do valor devido, tendo em vista a existência de créditos a serem compensados.

Afirma que, no entanto, desde a prolação da mencionada sentença até a data da impetração do presente mandamus, não promoveu a fisca-

lização o devido encontro de contas, razão pela qual requer a intervenção do Poder Judiciário de modo a determinar a análise dos débitos objeto dos processos administrativos nºs 10880.004620/97-64 e 10880.004621/97-27.

Ressalte-se, inicialmente, não ter a apelante cumprido o disposto no caput do art. 523 do CPC, não merecendo o agravo de instrumento por ela interposto, convertido em retido, ser conhecido, na forma do §1º deste mesmo artigo.

Compulsando-se os autos, verifica-se ter a ora apelante obtido sentença parcialmente favorável nos autos do mandado de segurança nº 1999.61.00.0036251-4, suspendendo a exigibilidade das parcelas vincendas dos parcelamentos nºs 10880.004620/97-64 e 10880.004621/97-27, enquanto não fosse apurada e comprovada a efetiva existência de crédito no âmbito administrativo, de modo a compensá-lo com os débitos confessados (fls. 88/94).

As partes foram intimadas da sentença pelo Diário Oficial da União em 27/07/01 (fl. 95), não tendo a autoridade administrativa, desde então, tomado qualquer providência no sentido de proceder à análise dos valores objeto dos processos administrativos acima mencionados.

Estabelece o art. 49 da Lei nº 9.784/99 no seguinte sentido:

Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.

Em que pese o posicionamento do E. Superior Tribunal de Justiça, ao qual, em outras situações, já me filiei, no sentido de que o prazo de 30 dias a que alude o art. 49 da Lei nº 9.784/99 para conclusão do processo administrativo só tem início com o encerramento da sua instrução (STJ, 1ª Turma, Resp 985327/SC, relator Ministro José Delgado, j. 17/03/08), entendo que, no caso em tela, o transcurso de mais de 6 anos desde a data da prolação da sentença sem que a fiscalização tenha adotado qualquer medida neste sentido é demasiado longo, não sendo razoável que o

contribuinte fique à mercê da Administração Pública e da sua vontade unilateral de apreciar os requerimentos administrativos formulados por tão longo período.

É certo que a autoridade administrativa intimou o contribuinte a apresentar documentos acerca do crédito tributário discutido nos autos do mandado de segurança nº 1999.61.00.0036251-4 para exame fazendário (termo de intimação nº EQAMJ 305/2007), consoante se depreende do documento de fl. 120. No entanto, tal intimação ocorreu nos idos de 2007, ou seja, 6 anos após a decisão que autorizou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, publicada em 27/07/01.

Tal atitude implica afronta aos primados da razoabilidade, proporcionalidade e eficiência, consagrados na Constituição Federal e pelos quais deve a Administração Pública se pautar, dentro da estrutura de Estado Democrático de Direito em que se encontra.

Neste sentido:

“RECURSO ESPECIAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRAZO PARA EXAME DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ART. 24 DA LEI Nº 11.457/07.

1. Verificada a demora injustificada, correta a estipulação de prazo para que a administração conclua procedimento administrativo. Aplicável a jurisprudência da Corte que assegura a razoável duração do processo, segundo os princípios da eficiência e da moralidade, não se podendo permitir que a Administração postergue, indefinidamente, a conclusão de procedimento administrativo. Precedente do STJ.

2. Recurso especial não conhecido” (STJ, 2ª Turma, Resp 1145692/RS, relatora Ministra Eliana Calmon, j. 16/03/10).

“TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE

RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, in verbis: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. (Precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005)

3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.

4. Ad argumentandum tantum, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quiçá fosse possível a aplicação analógica em matéria tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo art. 7º, § 2º, mais se aproxima do thema judicandum, in verbis: “Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.”

5. A Lei n.º 11.457/07, com o escopo de suprir a lacuna legislativa existente, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo dos pedidos, litteris:

“Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

6. Deveras, ostentando o referido dispositivo legal natureza processual fiscal, há de ser aplicado imediatamente aos pedidos, defesas ou recursos administrativos pendentes.

7. Destarte, tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07).

8. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

## JURISPRUDÊNCIA

9. Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008”.

(STJ, Primeira Seção, REsp 1138206/RS, Relator(a) Ministro LUIZ FUX, DJe 01/09/2010, RBDTFP vol. 22 p. 105).

Assim, tendo em vista os primados da eficiência, da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como o decurso de considerável lapso temporal sem que tenha a ora apelante obtido qualquer resposta acerca do pleito por ela levado a efeito na esfera administrativa, entendo por razoável a fixação do prazo improrrogável de 60 (sessenta dias) para que a autoridade impetrada proceda ao recálculo dos débitos parcelados no âmbito dos processos administrativos nºs 10880.004620/97-64 e 10880.004621/97-27, confrontando débitos e créditos de PIS e de FINSOCIAL/COFINS, conforme critérios já determinados na sentença proferida nos autos do mandado de segurança nº 1999.61.000326251-4.

Ante o exposto, não conheço do agravo retido e, com fundamento §1º-A do art. 557 do CPC, dou provimento à apelação.

Transitada em julgado a decisão, baixem os autos à E. Vara de origem.

Intimem-se.

São Paulo, 18 de abril de 2012.

CECÍLIA MARCONDES

Desembargadora Federal Relatora

(Decisão monocrática disponibilizada no DE da Justiça Federal da 3ª Região de 26.04.2012, p. 1075/1077).

**PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CREDITAMENTO DE MÃO-DE-OBRA. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004. AUSÊNCIA DE DIREITO AO CRÉDITO.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0003109-80.2012.4.03.0000/SP  
2012.03.00.003109-4/SP

RELATORA : Desembargadora Federal REGINA COSTA  
AGRAVANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : FERNANDO NETTO BOITEUX E ELYADIR FERREIRA BORGES  
AGRAVADO : AUXILIARLOG SERVICOS GERAIS E LOGISTICOS LTDA  
ADVOGADO : RICARDO OLIVEIRA GODOI e outro  
ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 5 VARA DE GUARULHOS > 19ªSSJ > SP  
No. ORIG. : 00133139620114036119 5 Vr GUARULHOS/SP

**DECISÃO**

**Vistos.**

Trata-se de agravo de instrumento interposto pela **UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)**, contra a decisão proferida pelo MM. Juízo *a quo*, que nos autos de execução fiscal, deferiu o pedido de liminar, reconhecendo provisoriamente o direito de utilizar os valores pagos a título de mão-de-obra como créditos para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, oportunidade em que determinou ao Impetrado que se abstenha de lançar auto de infração com esse objeto, tendo em vista a inconstitucionalidade do arts. 3º, § 2º, das Leis ns. 10.637/02 e 10833/03, em face do art. 195, § 2º, da Constituição Federal.

Sustenta, em síntese, a ausência dos requisitos necessários à concessão do pedido liminar.

Alega a constitucionalidade da vedação contida nos mencionados dispositivos legais, ante a observância dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da livre concorrência.

Argumenta que a lei permite o creditamento de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, de modo que, se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todas as despesas do prestador de serviços, as mencionadas leis não trariam em seus arts. 3º, um rol detalhado das despesas que podem gerar créditos ao contribuinte. Pelo contrário, vedou expressamente o creditamento do valor de mão-de-obra paga a pessoa física (arts. 3º, § 2º, I, das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03).

Requer a concessão de efeito suspensivo e, ao final, seja dado provimento ao presente recurso.

Intimada, a Agravada apresentou a contraminuta (fls. 130/138).

**Feito breve relato, decidido.**

Nos termos do art. 558, do Código de Processo Civil, para a suspensão do cumprimento da decisão agravada, tal como autoriza o art. 527, inciso III, do mesmo diploma legal, é necessário que, diante da relevância da fundamentação apresentada pelo recorrente, haja evidências de que tal decisão possa resultar-lhe lesão grave e de difícil reparação.

Neste juízo de cognição sumária, verifico a presença dos pressupostos legais necessários à suspensão dos efeitos da decisão agravada.

A apreciação da pretensão deduzida impõe análise ainda que breve da disciplina normativa pertinente à sistemática da não-cumulatividade.

Inicialmente, cabe lembrar que a sistemática da não-cumulatividade, no texto original da Constituição de 1988, veio expressamente contemplada apenas para dois impostos: o IPI (art. 153, § 3º, II) e o ICMS (art. 155, § 2º, I).

No entanto, com o advento da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, que acrescentou o § 12, ao art. 195 da Constituição da República,

estatuí-se que a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento, dentre outras, serão não cumulativas.

Constitucionalizou-se, desse modo, a regra da não-cumulatividade, tradicionalmente restrita ao IPI e ao ICMS, para as contribuições para o financiamento da seguridade social.

A Lei n. 10.637, de 2002, na redação dada pela Lei n.10.865, de 2004, ao dispor sobre a não-cumulatividade da contribuição ao PIS, veio a estabelecer, quanto ao direito de crédito, o que segue:

*“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

***II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;***

*(...)*

***§ 2º Não dará direito a crédito o valor:***

***I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e***

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*

***§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:***

***I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;***

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.” (destaque meu).*

A Lei n. 10.833, de 2003, ao disciplinar a cobrança não-cumulativa da COFINS, contém dispositivo de idêntico teor, em seu art. 3º, inciso II.

Impende tecer-se algumas considerações a respeito do regime de não-cumulatividade fixado pelos diplomas legais apontados.

Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar tal regime no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do *princípio constitucional da capacidade contributiva*, visando impedir que o tributo torne-se um “gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria, de prestação dos aludidos serviços e de industrialização de produtos, deixando-os proibitivos” (*Princípio da Capacidade Contributiva*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003, p. 99).

No que tange ao IPI e ao ICMS, a regra da não-cumulatividade tem por objetivo evitar a chamada *tributação em cascata*, vale dizer, a incidência de *imposto sobre imposto*, no caso de tributos multifásicos, assim entendidos aqueles exigíveis em operações sucessivas. Estabelece-se, assim, um *sistema de créditos* que poderá ser usado como forma de pagamento do tributo. O contribuinte deve subtrair da quantia devida a título desses impostos o(s) crédito(s) acumulado(s) na(s) operação(ões) anterior(es).

De outra parte, para tributos de diversa configuração, como as contribuições em tela, conquanto também seja a elas aplicável o princípio da capacidade contributiva, por ostentarem materialidade de imposto, a não-cumulatividade há de revestir sistema distinto.

Com efeito, cuidando-se de contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou faturamento, e que, portanto, não têm conexão direta com determinado produto ou mercadoria, a técnica de não-cumulatividade a ser observada é de “base sobre base”.

Ricardo Lodi Ribeiro bem remarca essa distinção:

*“Assim, se em relação às mercadorias e produtos, a não-cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o mesmo imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores, o mesmo não acontece quando o instituto é transmutado para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento. Nestes, não-cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias).”*

(“A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis”, *in Revista Dialética de Direito Tributário* n. 111, p. 102, destaque meu).

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de *insumo*, já que as despesas efetuadas a esse título constituem créditos utilizáveis na apuração do tributo devido.

Aliomar Baleeiro doutrina que *insumo* é “uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa *input*, isto é, o conjunto de fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital etc., empregados pelo empresário para produzir o *output*, ou o produto final.” (*Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2005, pp. 405-406, destaques do original).

As Leis ns. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, embora tenham instituído a sistemática da não-cumulatividade para a contribuição ao PIS e para a COFINS, respectivamente, não definem o que deva ser considerado insumo para tal fim. Tal indicação veio a ser estabelecida, tão somente, mediante ato administrativo normativo, inicialmente a Instrução Normativa SRF n. 247, de 2002 (art. 66, § 5º), e atualmente a Instrução Normativa SRF 404, de 2004, que, ao dispor sobre a incidência não cumulativa da COFINS, na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, estatui:

***“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:***

***I - das aquisições efetuadas no mês:***

*a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;*

***b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:***

***b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou-***

***b.2) na prestação de serviços;***

*(...)*

***§ 4º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:***

***I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:***

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.” (destaques meus).*

Cabe observar que o regramento estampado nas Instruções Normativas SRF 247, de 2002, bem como na 404, de 2004, ao autorizar o creditamento das aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou na prestação de serviços, traduz o conceito de insumo inerente ao sistema de não-cumulatividade próprio de impostos incidentes sobre operações que tenham por objeto bens, no caso, do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Desse modo, exsurge claro o descompasso existente entre o sistema de não-cumulatividade estabelecido para contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou o faturamento, e a disciplina de creditamento, instituída administrativamente, que considera insumos apenas as despesas efetuadas com a aquisição de bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou na prestação de serviços, inspirada na disciplina do IPI.

Observe-se que a vedação ao creditamento de despesas efetuadas a título de insumos implica ofensa à sistemática da não-cumulatividade disciplinada nos diplomas legais apontados e, em conseqüência, ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que tal proceder acarreta, ao revés, a cumulatividade das mencionadas contribuições na hipótese em foco.

Ademais, remarque-se que a vedação impugnada é fixada por ato administrativo, que indubitavelmente desborda os limites legais, uma vez

que compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS tal como definido nas leis apontadas.

Diante de tal quadro, impõe-se concluir pela ilegalidade da disciplina de creditamento estatuída pelas Instruções Normativas SRF 247, de 2002 e 404, de 2004.

Nesse cenário, revela-se adequado tomar-se o conceito de insumo segundo o critério da *essencialidade* ou *relevância*, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Marco Aurélio Greco, ao dissertar sobre a questão, pondera:

*“De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. (...)”*

*Cumpre, pois, afastar a idéia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte.*

*Por isso, entendo que as regras contidas no § 4º do art. 8º da IN 404/2004 e no § 5º do art. 66 da IN 247/2002 restringem a amplitude que emana dos incisos II, do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 e com elas conflitam. (...).*

*O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qua-*

*lidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que - vista global e unitariamente - desembocará num produto final a ser vendido.”*

(“Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS”, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6, destaques do original).

Adotando essa linha de raciocínio, a recente decisão da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARE, a qual fixou que o conceito de insumo, para a contribuição ao PIS e a COFINS, não é tão amplo como o da legislação do Imposto sobre a Renda, nem tão restrito como o do Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo o caso de analisar-se cada caso específico, já que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas. No caso então analisado, entendeu-se que as despesas com a aquisição de uniformes dos empregados de um frigorífico geraram créditos para efeito de não-cumulatividade dessas contribuições, por consistirem produtos essenciais à produção da empresa, ainda que não consumidos durante o processo produtivo (Frigorífico Frangosul, j. 09.11.2011).

Outrossim, o tema encontra-se em discussão no Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial, aguardando-se a conclusão do julgamento em razão de pedido de vista. O Sr. Ministro Relator votou no sentido de dar provimento ao recurso para assegurar o direito da Recorrente, indústria alimentícia, de aproveitar os créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos decorrentes da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção, bem como serviços de dedetização aplicados no ambiente produtivo (REsp 1.246.317-MG, 2ª T., Rel. Min. Campbell Marques, acompanhado pelos Mins. Castro Meira e Humberto Martins; pediu vista o Min. Herman Benjamim; em 16.06.2011).

Outrossim, à primeira vista, a adoção de sistemáticas diferenciadas de recolhimento de tributos, autorizada pela Constituição da República e regulamentada por lei, mediante o emprego de fatores de discriminação justificados pelas diferentes atividades desenvolvidas pelas empresas sujeitas ao recolhimento das contribuições em questão, não constituem ofensa ao princípio da isonomia tributária, na medida em que é exatamente por meio de discriminação de situações que se efetiva a diretriz da igualdade.

No presente caso, observo que a Agravada atua na área de prestação de serviços e pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeita, os valores relativos às despesas com mão-de-obra, pretensão essa que, ao menos numa primeira análise, deve ser rechaçada, seja em razão da vedação legal, seja por não se enquadrar na qualidade de bem ou serviço utilizado no processo produtivo.

Assim, em princípio, entendo que a Impetrante não faz jus ao creditamento dessas despesas, para futura compensação e/ou restituição desses valores, segundo o regramento legal vigente.

A par da verossimilhança do alegado direito, vislumbro fundado receio de dano de difícil reparação, uma vez que a manutenção da decisão agravada poderá conduzir ao comprometimento da arrecadação da contribuição em foco.

Ante o exposto, **CONCEDO O EFEITO SUSPENSIVO** pleiteado, a fim de sustar os efeitos da decisão agravada.

Dê-se vista ao Ministério Público Federal.

Comunique-se ao MM. Juízo *a quo*.

Intimem-se.

São Paulo, 08 de maio de 2012.

REGINA HELENA COSTA

Desembargadora Federal Relatora

(Decisão monocrática disponibilizada no eDJ, JF 3ª Região em 11.05.2012).

EMENTAS

**EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO DE QUITAÇÃO. OBRIGAÇÃO DO FISCO DE VERIFICAÇÃO.**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2007.71.13.002279-1/RS

RELATOR : Des. Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA  
APELANTE : MASISA DO BRASIL LTDA/  
ADVOGADO : Carlos Eduardo Manfredini Hapner e outros  
: Fabio Artigas Grillo  
APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

EMENTA

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. QUITAÇÃO. DEVER DO FISCO DE VERIFICAÇÃO DE ADIMPLEMENTO.

1. O não exame da quitação alegada pela parte contribuinte não foi realizado pelo Fisco sob a justificativa de existência de equívoco da empresa executada ao preencher a DARF com o CNPJ errôneo, confundindo-se entre os cadastros da matriz e da filial.

2. O Fisco, exatamente por suas prerrogativas administrativas arrecadatórias, possui mecanismos de realocar devidamente numerário para fins de quitação de tributo.

3. A Fazenda deve corrigir tão somente o número que está errado na DARF, destinado devidamente o valor em depósito e informado em DARF, desimportando em qual CNPJ foi realizado o pagamento, e fazer a respectiva correspondência e enquadramento.

## JURISPRUDÊNCIA

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 15 de fevereiro de 2012.

Desembargador Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA

Relator

(Ementa disponibilizada no DE do TRF 4ª Região de 22.02.2012).

EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA DE ESTABELECIMENTO DE CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. AUSÊNCIA DE IMPEDIMENTOS.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0022466-51.2009.4.03.0000/SP  
2009.03.00.022466-3/SP

RELATORA : Desembargadora Federal VESNA KOLMAR

AGRAVANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA E  
AFONSO GRISI NETO

ENTIDADE : Instituto Nacional do Seguro Social - INSS

ADVOGADO : HERMES ARRAIS ALENCAR

AGRAVADO : VIAÇÃO CAPITAL DO VALE LTDA

ADVOGADO : ARTHUR MAURICIO SOLIVA SORIA e outro

PARTE RE' : TRANSMIL TRANSPORTES COLETIVOS DE  
UBERABA LTDA e outros

: TCS TRANSPORTES COLETIVOS DE SOROCABA LTDA

: GASPAR JOSE DE SOUSA

CODINOME : GASPAR JOSE DE SOUZA

PARTE RE' : NEUSA DE LOURDES SIMOES SOUSA

: RENE GOMES DE SOUSA

CODINOME : RENE GOMES DE SOUZA

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 4 VARA DE S J CAMPOS SP

No. ORIG. : 2003.61.03.002476-8 4 Vr SAO JOSE DOS CAMPOS/SP

#### EMENTA

EXECUÇÃO FISCAL. PENHORABILIDADE DO ESTABELECIMENTO COMERCIAL. HIPÓTESES. ART. 11, §1º, LEI 6.830/80. FINALIDADE SOCIAL. EMPRESA CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO.

1. A penhora sobre estabelecimento, assim considerado todo complexo de bens organizado para exercício da empresa (CC, art. 1.142), representa constrição sobre todos os bens materiais e imateriais da matriz, das sucursais e das filiais do estabelecimento penhorado. Encontra-se disciplinada nos arts. 677 e 678 do CPC, bem como no art. 11 da LEF, o qual, depois de estabelecer no “caput” a ordem a que deve obedecer a penhora ou arresto de bens, dispõe, no §1º, que “excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.”

2. A execução por essa forma objetiva evitar que a sociedade tenha suas atividades suspensas e cesse de produzir, resguardando, assim, o estabelecimento, seus funcionários e os credores, uma vez que a satisfação do débito se dá sob a forma de usufruto.

## JURISPRUDÊNCIA

3. A excepcionalidade a que alude a lei diz com a absoluta inexistência de bens suscetíveis de penhora, tais como dinheiro; título da dívida pública, bem como título de crédito que tenham cotação em bolsa; pedras e metais preciosos; imóveis; navios e aeronaves; veículos; móveis ou semoventes; e direitos e ações - em valor suficiente para a plena garantia do juízo.

4. O fato de se tratar de prestadora de serviço de transporte público não obsta a que a penhora recaia sobre todo o seu patrimônio, porque, de um lado, tal é expressamente autorizado pelo art. 678 do CPC, e, de outro, “não há impenhorabilidade alguma no patrimônio de uma empresa concessionária de serviço público, porque os seus bens não estão afetados ao fim a que se destina a sua finalidade pública, como sói acontecer com o patrimônio das pessoas jurídicas de Direito Público” (REsp 241.683/SP).

5. Agravo de instrumento ao qual se dá parcial provimento.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Turma do Tribunal

Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento ao agravo de instrumento para autorizar a

substituição da penhora que deverá recair sobre o estabelecimento comercial, nos termos do relatório e voto que

ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 17 de abril de 2012.

Vesna Kolmar

Desembargadora Federal

(Ementa disponibilizada no DE da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 26.04.2012, p. 296/297).

**MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE RECOLHIMENTO DO RAT/SAT. EMPREGO DO FAP. ART. 10 DA LEI Nº 10.666/2003, ART. 202-A DO DECRETO Nº 3.048/1999, E RESOLUÇÕES Nº 1.308 E 1.309/2009 DO CNPS.**

AGRAVO LEGAL EM APELAÇÃO CÍVEL Nº 0002606-63.2010.4.03.6100/SP

2010.61.00.002606-8/SP

RELATOR : Desembargador Federal JOHONSOM DI SALVO

APELANTE : TELEFONICA BRASIL S/A e outros

: TELEFONICA INTERNATIONAL WHOLESALE SERVICES BRASIL LTDA

: A TELECOM S/A

: TELEFONICA SERVICOS EMPRESARIAIS DO BRASIL LTDA

: COBROS SERVICOS DE GESTAO LTDA

: TELEFONICA DATA S/A

: ATENTO BRASIL S/A

ADVOGADO : LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA e outro

APELADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA E AFONSO GRISI NETO

PARTE RE' : União Federal

ADVOGADO : GUSTAVO HENRIQUE PINHEIRO DE AMORIM

AGRAVADA : DECISÃO DE FOLHAS

No. ORIG. : 00026066320104036100 7 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. ART. 557, § 1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. APELAÇÃO JULGADA MONOCRATICAMENTE. POSSIBILIDADE. MANDADO DE SEGURANÇA. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE RECOLHIMENTO DO RAT/SAT. EMPREGO DO FAP. ART. 10 DA LEI Nº 10.666/2003, ART. 202-A DO DECRETO Nº 3.048/1999, E RESOLUÇÕES Nº 1.308 E 1.309/2009 DO CNPS. AUSÊNCIA DE ILEGALIDADE E DE INCONSTITUCIONALIDADE.

1. O artigo 557 autoriza o julgamento unipessoal à vista de jurisprudência “dominante”, não sendo, portanto, necessário que se trate de jurisprudência “pacífica”.

2. A Lei nº 10.666/2003, artigo 10, introduziu na sistemática de cálculo da contribuição ao SAT o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), como um multiplicador de alíquota que irá permitir que, conforme a esfera de atividade econômica, as empresas que melhor preservarem a saúde e a segurança de seus trabalhadores tenham descontos na referida alíquota de contribuição. Ou não, pois o FAP é um índice que pode reduzir à metade, ou duplicar, a alíquota de contribuição de 1%, 2% ou 3%, paga pelas empresas, com base em indicador de sinistralidade, vale dizer, de potencialidade de infortunística no ambiente de trabalho. O FAP oscilará de acordo com o histórico de doenças ocupacionais e acidentes do trabalho por empresa e incentivará aqueles que investem na prevenção de agravos da saúde do trabalhador.

3. Não há que se falar, especificamente, na aplicação de um direito sancionador, o que invocaria, se o caso, o artigo 2º da Lei nº 9.784/99; deve-se enxergar a classificação das empresas face o FAP não como “pena” em sentido estrito, mas como mecanismo de fomento contra a infortunística e amparado na extrafiscalidade que pode permear essa contribuição SAT na medida em que a finalidade extrafiscal da norma tributária passa a ser um arranjo institucional legítimo na formulação e

viabilidade de uma política pública que busca salvaguardar a saúde dos trabalhadores e premiar as empresas que conseguem diminuir os riscos da atividade econômica a que se dedicam.

4. Ausência de violação do princípio da legalidade: o decreto não inovou em relação às as Leis nºs 8.212/91 e 10.666/2003, apenas explicitou o que tais normas determinam. O STF, por seu plenário, no RE nº 343.466/SC (RTJ, 185/723), entendeu pela constitucionalidade da regulamentação do então SAT (hoje RAT) através de ato do Poder Executivo, de modo que o mesmo princípio é aplicável ao FAP.

5. Inocorrência de inconstitucionalidade: a contribuição permanece calculada pelo grau de risco da atividade preponderante da empresa, e não de cada estabelecimento, sem ofensa ao princípio da igualdade tributária (art. 150, II, CF) e a capacidade contributiva, já que a mesma regra é aplicada a todos os contribuintes, sendo que a variação da expressão pecuniária da exação dependerá das condições particulares do nível de sinistralidade de cada um deles.

6. Agravo legal não provido.

#### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo legal, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 17 de abril de 2012.

Johansom di Salvo

Desembargador Federal

(Ementa disponibilizada no DE da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 26.04.2012, p. 304/305).

**DISCUSSÃO SOBRE ATUALIZAÇÃO DE VALOR DE DEPÓSITO JUDICIAL. EXECUÇÃO FISCAL. MEIO PROCESSUAL IMPRÓPRIO.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0000122-08.2011.4.03.0000/SP  
2011.03.00.000122-0/SP

RELATOR : Desembargador Federal MAIRAN MAIA

AGRAVANTE : SABIC INNOVATITE PLASTICS SOUTH AMERICA

IND/ E COM/ DE PLASTICOS LTDA

ADVOGADO : ANA LUIZA IMPELLIZIERI DE SOUZA MARTINS

AGRAVADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : FERNANDO NETTO BOITEUX E ELYADIR FERREIRA

BORGES

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 5 VARA DE CAMPINAS Sec Jud SP

No. ORIG. : 00178913320004036105 5 Vr CAMPINAS/SP

EMENTA

AGRAVO DE INSTRUMENTO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – EQUÍVOCO ENVOLVENDO DEPÓSITO REALIZADO NOS AUTOS PARA A GARANTIA DO JUÍZO DA EXECUÇÃO - CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. O processo de execução tem por finalidade a expropriação de bens do devedor para satisfazer o direito do credor. Funda-se em título executivo judicial, proveniente de sentença proferida em processo de conhe-

cimento, ou em título executivo extrajudicial, consubstanciado numa obrigação, cuja força executiva decorre de expressa disposição legal.

2. A defesa do devedor é formulada via embargos à execução fiscal, consistentes em ação incidental de conhecimento, por meio da qual o devedor assume a posição de autor e postula a desconstituição parcial ou total do título executivo.

3. A situação envolvendo a conversão do depósito em renda da União e sua regularização para depósito judicial com o fim de garantir o Juízo da execução fiscal originou-se de ato não atribuível ao exequente, porquanto o fiador do executado, Banco Itaú S/A, realizou depósito do montante integral da dívida objeto da execução fiscal nº 0017891-33.2000.4.03.6105 por meio de DARF e não por guia de depósito judicial própria para a espécie.

4. A questão da correção monetária pretendida deverá ser solvida pela agravante por meio de ação autônoma para discussão do tema, de modo a serem preservados os princípios do contraditório e da ampla defesa pertinentes à espécie.

#### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo de instrumento, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 16 de agosto de 2012.

Mairan Maia

Desembargador Federal Relator

(Ementa disponibilizada no DE do Justiça Federal da 3ª Região de 24.08.2012).

