

## JURISPRUDÊNCIA



## JURISPRUDÊNCIA

### **Inteiro teor**

**COFINS. SOCIEDADE DE ADVOGADOS. COISA JULGADA. AÇÃO RESCISÓRIA PROCEDENTE. COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO PERÍODO ANTERIORMENTE COBERTO PELA COISA JULGADA. POSSIBILIDADE.**

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.477 DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REDATORA DO ACÓRDÃO RISTF : MIN. CÁRMEN LÚCIA

AGTE.(S) :CALDAS PEREIRA ADVOGADOS E CONSULTORES ASSOCIADOS

ADV.(A/S) :MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS. SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO POR LEI ORIDNÁRIA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTE. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Segunda Turma, sob a Presidência do Ministro Teori Zavascki, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria, em negar provimento ao agravo, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Ministro Eros Grau. Não votou o Ministro Teori Zavascki. Não participou, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes.

Brasília, 24 de fevereiro de 2015.

Ministra CÁRMEN LÚCIA – Redatora

## JURISPRUDÊNCIA

31/03/2009

SEGUNDA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.477-8 DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

AGRAVANTE(S): CALDAS PEREIRA ADVOGADOS E CONSULTORES ASSOCIADOS

ADVOGADO(A/S): MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA E OUTRO(A/S)

AGRAVADO(A/S): UNIÃO

ADVOGADO(A/S) : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

### RELATÓRIO

A Senhora Ministra Ellen Gracie: 1. Trata-se de agravo regimental da decisão que negou seguimento ao recurso extraordinário, interposto de acórdão, o qual entendeu ser legítima a revogação da isenção da COFINS prevista no art. 6o, II, da Lei Complementar 70/91, pelo art. 56 da Lei 9.430/96.

2. Sustenta a parte agravante, em síntese, que a agravada deixou de trazer ao conhecimento da Corte informação tida como prejudicial ao julgamento do recurso extraordinário (fl. 404), vale dizer, que “somente a partir da concessão de liminar em 09-04- 2007 e procedência da Ação Rescisória nº 2007.01.00.010349-1 intentada pela Fazenda Nacional em face de tal decisão, cujo acórdão retro copiado restou publicado no Diário de Justiça eletrônico de 13-10-2008, revigorou-se a exigibilidade de referida exação.”

Pede, assim, o “provimento do presente regimental para o efeito de reconhecer-se à espécie a proteção do manto da coisa julgada e os efeitos da r. decisão rescisória supra apontada a partir de 9 de abril de 2007, para finalmente negar-se provimento ao recurso extraordinário.”

É o relatório.

VOTO

A Senhora Ministra Ellen Gracie - (Relatora): 1. A decisão agravada não merece reforma, devendo ser mantida por seus próprios fundamentos.

2. Primeiramente, as razões deduzidas no presente agravo regimental não infirmam os fundamentos da decisão prolatada que negou seguimento ao extraordinário.

3. Em segundo lugar, o recurso extraordinário teve seu seguimento negado com fundamento em orientação já existente nesta Corte e apenas confirmada quando do julgamento no Plenário do RE 377.457/PR e do RE 381.964/MG, ambos de relatoria do Min. Gilmar Mendes, DJ 19.12.2008 e 13.3.2009. Ali, ratificou-se o entendimento pela inexistência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, sendo constitucional, portanto, a revogação da isenção relativa às sociedades civis prestadoras de serviço.

Frise-se, ainda, que na mesma assentada, tendo em vista o disposto no art. 27 da Lei 9,868/1999, foi rejeitado o pedido de modulação dos efeitos da decisão. Neste sentido, ambas as Turmas vêm afastando sua aplicação como se vê nos seguintes arestos: RE 456.182-AgR/SC, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, unânime, DJ 05.12.2008; RE 573.268-AgR/RS, rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma, unânime, DJ 19.12.2008 e AI 645.452-AgR/SP, rel. Min. Cármen Lúcia, DJ 06.2.2009.

4. Finalmente, não procede a alegação, neste momento processual, da existência de decisão favorável à impetrante de mandado de segurança, até porque o agravante sequer apresentou contra-razões ao recurso extraordinário da União (certidão de fl. 314).

Desta forma, a decisão agravada não divergiu da orientação já existente nesta Corte e confirmada quando do julgamento no Plenário.

5. Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental.

Ministra Ellen Gracie

JURISPRUDÊNCIA

SEGUNDA TURMA

EXTRATO DE ATA

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.477-8  
PROCED. : DISTRITO FEDERAL  
RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE  
AGTE.(S) : CALDAS PEREIRA ADVOGADOS E CONSULTORES ASSO-  
CIADOS  
ADV.(A/S) : MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA E OUTRO (A/S)  
AGDO.(A/S) : UNIÃO  
ADV.(A/S) : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: Após o voto da Relatora, que negava provimento ao agravo, pediu vista o Senhor Ministro Eros Grau. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. 2ª Turma, 31.03.2009.

Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Presentes à sessão os Senhores Ministros Cezar Peluso, Joaquim Barbosa e Eros Grau. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Francisco Adalberto Nóbrega.

Carlos Alberto Cantanhede  
Coordenador

09/02/2010

SEGUNDA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.477 DISTRITO FED-  
ERAL

VOTO – VISTA

O SENHOR MINISTRO Eros Grau: Permito-me em breves traços relembrar o caso.

2. A União promoveu execução fiscal contra a ora agravante pretendendo o pagamento de débito relativo ao não-recolhimento da COFINS.
3. A execução foi embargada sob o fundamento de que sociedade civil estaria, nos termos do disposto na LC 70/91, isenta do recolhimento do tributo.
4. Os embargos à execução foram julgados improcedentes, assim como a apelação a seguir interposta pela ora agravante.
5. Sobrevieram recurso especial e recurso extraordinário.
6. O Superior Tribunal de Justiça deu provimento ao recurso especial interposto pela ora agravante, razão pela qual a União interpôs, contra essa decisão, recurso extraordinário.
7. A relatora, Ministra Ellen Gracie, deu provimento ao recurso extraordinário com supedâneo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.
8. Dessa decisão foi interposto o presente agravo regimental, no qual a agravante alega a existência, em seu favor, de decisão anterior proferida final em mandado de segurança.
9. Sua Excelência negou provimento ao agravo regimental sob o fundamento de que a controvérsia fora decidida pelo Plenário deste Tribunal nos autos dos Recursos Extraordinários ns. 377.457 e 381.964, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ's de 19.12.08 e 13.3.09, respectivamente.
10. Não procederia, neste momento processual, a alegação da existência de decisão favorável à impetrante no mandado de segurança.
11. Pedi vista dos autos para analisar a alegação, da parte, de que havia, em seu favor, anterior decisão em mandado de segurança.
12. Quanto ao mérito da questão, por ocasião do julgamento dos referidos recursos extraordinários proferi voto divergente, nos seguintes termos:

## JURISPRUDÊNCIA

“A Lei Complementar n. 70/91 é, no seu artigo 6º, II, lei complementar. O entendimento de que ela seria apenas formalmente complementar, mas não materialmente, parece-me, no bojo do direito brasileiro --- com as devidas vênias --- inteiramente sem sentido. De mais a mais, a Constituição do Brasil não veda ao Legislativo a eleição de determinada matéria para ser legislada mediante lei complementar sempre que não se verifique invasão de competência reservada expressamente à lei ordinária.”

13. Naquela assentada, acompanhando voto proferido pelo Ministro Menezes Direito, manifestei-me pelo deferimento da modulação dos efeitos das decisões proferida nos RE's 377.457 e 381.964.

14. Embora vencido, ainda que não convencido, sou compelido a adotar o entendimento da maioria desta Corte.

15. Quanto à alegação da agravante da preexistência de decisão em mandado de segurança assegurando direito seu de não recolher o tributo, tenho, data vênua, que há de ser considerada.

16. É que o Código Tributário Nacional define, em seu artigo 156, X, que a decisão judicial passada em julgado extingue o crédito tributário.

17. Eis o que no caso se deu: o trânsito em julgado da decisão concessiva da segurança não somente extinguiu os créditos tributários pelos quais estivera obrigada a ora agravante, mas também coartou o direito, da União, de lançar o tributo em relação a ela.

18. Sobreveio uma ação rescisória, julgada procedente.

19. Mas a ação rescisória não tem o condão de fazer renascer crédito tributário extinto. O preceito veiculado pelo artigo 156, X, do CTN o impede. Não se pode restaurar o que não existe, a obrigação tributária pela lei declarada inexistente. Note-se bem que o credor, a União, não era titular do direito a lançar



o tributo, em relação à ora agravante, até o momento da procedência da ação rescisória. E o objeto da execução fiscal de que se cuida respeita a valores exigidos anteriormente à propositura da ação rescisória.

20. A desconstituição, pela rescisória, da decisão transitada em julgado que afirmara a inexistência da obrigação tributária --- desconstituição de que resulta outra decisão, então afirmando essa existência --- não confere à União o direito de restabelecer créditos tributários que a primeira, a decisão no mandado de segurança, declarara inexistirem. Esses créditos tributários, objeto da execução fiscal, porque inexistentes nos termos do que estabelece o CTN, são irrecuperáveis.

21. Aqui não se trata de afirmarmos apenas a impossibilidade da aplicação de qualquer sanção a quem adote comportamento adequado a alguma decisão judicial irrecorrível. Quem assim proceda não pode nem mesmo de ser declarado em mora. É certo, no caso, que os créditos tributários objeto da execução estão extintos. Ao ora agravante não pode, pois, ser imposta sanção alguma. Não está em debate, nestes autos de agravo regimental em recurso extraordinário, o cabimento de ação rescisória. Cogitamos unicamente de seus efeitos em face do artigo 156, X, do Código Tributário Nacional, à luz dos primados da segurança jurídica e da boa fé.

22. E não há lugar, também aqui, para que se diga que estamos a decidir sobre esses efeitos no plano conceitual. Cogitamos, estritamente, dos efeitos da ação rescisória, em matéria tributária, atinente a créditos tributários extintos por força do disposto, repito, no artigo 156, X, do CTN.

23. Daí porque peço vênua à eminente relatora para dar provimento ao agravo, sem manifestar qualquer entendimento a respeito da possibilidade, ou não, da constituição de novos créditos tributários --- outros, que não os de que aqui se cuida --- pela União, a partir da data da procedência da ação rescisória, matéria que não é objeto do recurso.

Dou provimento ao agravo regimental para negar seguimento ao recurso extraordinário interposto pela União.

## JURISPRUDÊNCIA

09/02/2010

SEGUNDA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.477 DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

AGTE.(S) : CALDAS PEREIRA ADVOGADOS E CONSULTORES ASSOCIADOS

ADV.(A/S) : MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

### ADIAMENTO

A Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora) - Senhor Presidente, sou Relatora, o caso já é antigo - da primeira sessão de julgamento de março de 2009, portanto, um ano já passado e, apenas na anotação que tenho, verifico que havia dificuldade de apreciar naquele momento processual a ocorrência de decisão com o trânsito em julgado nesse mandado de segurança; isso porque o agravante sequer manifestou contrarrazões ao recurso extraordinário da União.

Com essas ponderações, faço alguma coisa que é raro no Tribunal, e em qualquer tribunal, mas quero o retorno dos autos, com vista à Relatora.

SEGUNDA TURMA

### EXTRATO DE ATA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.477

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

AGTE.(S) : CALDAS PEREIRA ADVOGADOS E CONSULTORES ASSOCIADOS

ADV.(A/S) : MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: Após o voto da Relatora, que negava provimento ao agravo, pediu vista o Senhor Ministro Eros Grau. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. 2ª Turma, 31.03.2009.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Eros Grau, que dava provimento ao recurso, pediu adiamento a Senhora Ministra Relatora. Ausente, licenciado, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 09.02.2010.

Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Presentes à sessão os Senhores Ministros Ellen Gracie, Joaquim Barbosa e Eros Grau. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Celso de Mello.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Paulo da Rocha Campos.

Carlos Alberto Cantanhede  
Coordenador

24/02/2015

SEGUNDA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.477 DISTRITO FEDERAL

## V O T O

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (Relatora):

1. Agravo Regimental interposto, tempestivamente, por Caldas Pereira Advogados e Consultores Associados contra decisão da Ministra Ellen Gracie, Relatora, que deu provimento ao recurso extraordinário da União sob o fundamento de ter este Supremo Tribunal assentado jurisprudência no sentido de inexistir “hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, sendo constitucional, portanto, a revogação da isenção relativa às sociedades civis prestadoras de serviços” (fl. 400).

2. O Agravante afirma que a Agravada teria omitido as seguintes informações capazes de alterar o período de exigibilidade da contribuição ora em debate:

a) a questão objeto do presente recurso foi apreciada no Mandado de Segurança

## JURISPRUDÊNCIA

Coletivo nº 2003.34.00.042940-4 impetrado pelo Conselho Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil no Distrito Federal e julgado no Tribunal Regional Federal da Primeira Região, no qual se teria decidido ser inadmissível a revogação do art. 6º, inc. II, da Lei Complementar n. 70/1991 pela Lei n. 9.430/1996, por implicar em ofensa ao princípio da hierarquia das leis; e

b) posteriormente ao trânsito em julgado dessa decisão, a Fazenda Nacional teria proposto a Ação Rescisória n. 2007.01.00.010349-1 julgada procedente para “rescindir o v. acórdão que negou provimento ao recurso de Apelação da Fazenda Nacional e à Remessa Oficial” e “reformando a sentença de primeira instância, denegar a Segurança” (fl. 430).

Conclui o Agravante que “somente a partir da concessão de liminar em 09-04-2007 e procedência da Ação Rescisória nº 2007.01.00.010349-1 intentada pela Fazenda Nacional em face de tal decisão, cujo acórdão retro copiado restou publicado no Diário da Justiça eletrônico de 13-10-2008, revigorou-se a exigibilidade de referida exação” (fl. 431).

Requer, assim, o “provimento do presente regimental para o efeito de reconhecer-se à espécie a proteção do manto da coisa julgada e os efeitos da r. decisão rescindenda supra apontada a partir de 9 de abril de 2007, para finalmente negar-se provimento ao recurso extraordinário” (fl. 431).

3. Na assentada de 31.3.2009, a Ministra Ellen Gracie, então Relatora, votou no sentido de negar provimento a este regimental nos termos seguintes

“A decisão agravada não merece reforma, devendo ser mantida por seus próprios fundamentos. Primeiramente, as razões deduzidas no presente agravo regimental não infirmam os fundamentos da decisão prolatada que negou seguimento ao extraordinário. Em segundo lugar, o recurso extraordinário teve seu seguimento negado com fundamento em orientação já existente nesta Corte e apenas confirmada quando do julgamento no Plenário do RE 377.457/PR e do RE 381.964/MG, ambos de relatoria do Min. Gilmar Mendes, DJ 19.12.2008 e 13.3.2009. Ali, ratificou-se o entendimento pela inexistência

de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, sendo constitucional, portanto, a revogação da isenção relativa às sociedades civis prestadoras de serviço. Frise-se, ainda, que na mesma assentada, tendo em vista o disposto no art. 27 da Lei 9.868/1999, foi rejeitado o pedido de modulação dos efeitos da decisão. Neste sentido, ambas as Turmas vêm afastando sua aplicação como se vê nos seguintes arestos: RE 456.182-AgR/SC, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, unânime, DJ 05.12.2008; RE 573.268-AgR/RS, rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma, unânime, DJ 19.12.2008 e AI 645.452- AgR/SP, rel. Min. Cármen Lúcia, DJ 06.2.2009. Finalmente, não procede a alegação, neste momento processual, da existência de decisão favorável à impetrante de mandado de segurança, até porque o agravante sequer apresentou contra-razões ao recurso extraordinário da União (certidão de fl. 314). Desta forma, a decisão agravada não divergiu da orientação já existente nesta Corte e confirmada quando do julgamento no Plenário. Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental”.

4. O julgamento foi encerrado com o pedido de vista do Ministro Eros Grau e retomado em 9.2.2010. Em seu voto-vista, o Ministro Eros Grau deu provimento ao recurso do Agravante, sob os seguintes fundamentos:

“Pedi vista dos autos para analisar a alegação, da parte, de que havia, em seu favor, anterior decisão em mandado de segurança. Quanto ao mérito da questão, por ocasião do julgamento dos referidos recursos extraordinários proferi voto divergente, nos seguintes termos: ‘A Lei Complementar n. 70/91 é, no seu artigo 6º, II, lei complementar. O entendimento de que ela seria apenas formalmente complementar, mas não materialmente, parece-me, no bojo do direito brasileiro — com as devidas vênias — inteiramente sem sentido. De mais a mais, a Constituição do Brasil não veda ao Legislativo a eleição de determinada matéria para ser legislada mediante lei complementar sempre que não se verifique invasão de competência

reservada expressamente à lei ordinária'. Naquela assentada, acompanhando voto proferido pelo Ministro Menezes Direito, manifestei-me pelo deferimento da modulação dos efeitos das decisões proferida nos RE's 377.457 e 381.964. Embora vencido, ainda que não convencido, sou compelido a adotar o entendimento da maioria desta Corte. Quanto à alegação da agravante da preexistência de decisão em mandado de segurança assegurando direito seu de não recolher o tributo, tenho, data vênua, que há de ser considerada. É que o Código Tributário Nacional define, em seu artigo 156, X, que a decisão judicial passada em julgado extingue o crédito tributário. Eis o que no caso se deu: o trânsito em julgado da decisão concessiva da segurança não somente extinguiu os créditos tributários pelos quais estivera obrigada a ora agravante, mas também coartou o direito, da União, de lançar o tributo em relação a ela. Sobreveio uma ação rescisória, julgada procedente. Mas a ação rescisória não tem o condão de fazer renascer crédito tributário extinto. O preceito veiculado pelo artigo 156, X, do CTN o impede. Não se pode restaurar o que não existe, a obrigação tributária pela lei declarada inexistente. Note-se bem que o credor, a União, não era titular do direito a lançar o tributo, em relação à ora agravante, até o momento da procedência da ação rescisória. E o objeto da execução fiscal de que se cuida respeita a valores exigidos anteriormente à propositura da ação rescisória. A desconstituição, pela rescisória, da decisão transitada em julgado que afirmara a inexistência da obrigação tributária – desconstituição de que resulta outra decisão, então afirmando essa existência – não confere à União o direito de restabelecer créditos tributários que a primeira, a decisão no mandado de segurança, declarara inexistirem. Esses créditos tributários, objeto da execução fiscal, porque inexistentes nos termos do que estabelece o CTN, são irrecuperáveis. Aqui não se trata de afirmarmos apenas a impossibilidade da aplicação de qualquer sanção a quem adote comportamento adequado a alguma decisão judicial ir-

recorrível. Quem assim proceda não pode nem mesmo de ser declarado em mora. É certo, no caso, que os créditos tributários objeto da execução estão extintos. Ao ora agravante não pode, pois, ser imposta sanção alguma. Não está em debate, nestes autos de agravo regimental em recurso extraordinário, o cabimento de ação rescisória. Cogitamos unicamente de seus efeitos em face do artigo 156, X, do Código Tributário Nacional, à luz dos primados da segurança jurídica e da boa fé. E não há lugar, também aqui, para que se diga que estamos a decidir sobre esses efeitos no plano conceitual. Cogitamos, estritamente, dos efeitos da ação rescisória, em matéria tributária, atinente a créditos tributários extintos por força do disposto, repito, no artigo 156, X, do CTN. Daí porque peço vênua à eminente relatora para dar provimento ao agravo, sem manifestar qualquer entendimento a respeito da possibilidade, ou não, da constituição de novos créditos tributários – outros, que não os de que aqui se cuida – pela União, a partir da data da procedência da ação rescisória, matéria que não é objeto do recurso. Dou provimento ao agravo regimental para negar seguimento ao recurso extraordinário interposto pela União”.

Após o voto do Ministro Eros Grau a Ministra Relatora pediu adiamento do julgamento (fl. 437).

5. Em 10.3.2010, a Fazenda Nacional protocolizou petição requerendo o não provimento deste agravo regimental, argumentando:

“o contribuinte-agravante inova a demanda ao pedir o suposto reconhecimento de que somente após 9.4.2007, a partir da concessão de medida liminar em ação rescisória, revigorou-se o crédito tributário. Com o devido respeito essa postulação não tem cabida. Na verdade, pretende o contribuinte ‘modular os efeitos de decisão do STF’, uma vez que defende o não recolhimento da COFINS desde a revogação do benefício fis-

## JURISPRUDÊNCIA

cal, mas tão somente a partir do édito judicial. Essa súplica foi repelida pelo Plenário da Corte no julgamento dos citados RREE 377.457 e 381.964. Excelência, a discussão do re-vigoramento do crédito tributário, de caráter manifestamente infraconstitucional, tem seu locus em outra demanda. Neste processo, com a devida vênia, discute-se única e tão-somente, se o contribuinte (sociedade civil prestadora de serviço) tem ou não direito à isenção da COFINS” (fl. 440).

6. Em 25.9.2014, estes autos foram encaminhados ao meu gabinete pelo Ministro Teori Zavascki, Presidente da Segunda Turma, para prosseguimento do julgamento com a coleta do voto a ser por mim proferido (fl. 451).

7. Razão jurídica não assiste ao Agravante.

8. O voto condutor do acórdão objeto do recurso extraordinário está fundamentado nos termos seguintes:

“A Lei Complementar nº 70/91, em seu art. 6º, inc. II, isentou da referida contribuição as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 22 de dezembro de 1987, estabelecendo com condições somente aquelas decorrentes da natureza jurídica das sociedades mencionadas. A revogação da isenção da COFINS pela Lei 9430/96 fere frontalmente o princípio da hierarquia das leis. Nesse sentido pacificou-se a jurisprudência da eg. 1ª Seção desta Corte (...) Adotando este entendimento, seguiram-se inúmeros julgados das egs. 1ª e 2ª Turmas (...) Ante o exposto conheço do recurso e dou-lhe provimento” (fls. 266-268, grifos nossos).

9. No julgamento do Recurso Extraordinário n. 377.457, Relator o Ministro Gilmar Mendes, o Supremo Tribunal Federal reafirmou a jurisprudência no sentido de inexistência de relação hierárquica entre leis ordinária e complementar:



“Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento” (Plenário, DJe 19.12.2008)

Dessa orientação jurisprudencial divergiu o acórdão recorrido.

10. Os argumentos do Agravante, insuficientes para modificar a decisão agravada, demonstram apenas inconformismo e resistência em pôr termo a processos que se arrastam em detrimento da eficiente prestação jurisdicional.

11. Pelo exposto, acompanho a Relatora e nego provimento ao agravo regimental.

SEGUNDA TURMA

#### EXTRATO DE ATA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.477

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REDATORA DO ACÓRDÃO RISTF : MIN. CÁRMEN LÚCIA

AGTE.(S) : CALDAS PEREIRA ADVOGADOS E CONSULTORES ASSOCIADOS

ADV.(A/S) : MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

## JURISPRUDÊNCIA

Decisão: Após o voto da Relatora, que negava provimento ao agravo, pediu vista o Senhor Ministro Eros Grau. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. 2ª Turma, 31.03.2009.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Eros Grau, que dava provimento ao recurso, pediu adiamento a Senhora Ministra Relatora. Ausente, licenciado, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 09.02.2010.

Decisão: A Turma, por maioria, negou provimento ao agravo, nos termos do voto da Relatora, vencido o Ministro Eros Grau que lhe dava provimento. Redigirá o acórdão a Senhora Ministra Cármen Lúcia (RISTF, art. 38, IV, b). Não votou o Senhor Ministro Teori Zavascki. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. 2ª Turma, 24.02.2015. Presidência do Senhor Ministro Teori Zavascki. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Gilmar Mendes e Cármen Lúcia.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Odim Brandão Ferreira.

Ravena Siqueira

Secretária

(Ementa disponibilizada no STF DJe nº 87/2015, divulg. 11.05.2015, public. 12.05.2015, p. 41).

### **STF. LIMITES OBJETIVOS PARA MULTA MORATÓRIA E MULTA PUNITIVA. ESTABELECIMENTO. POSSIBILIDADE.**

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 727.872 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. ROBERTO BARROSO

AGTE.(S) :MONICAR CHAPEAÇÃO E PINTURA DE VEÍCULOS LTDA

ADV.(A/S) :RAFAEL FRAINER

AGDO.(A/S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE.

1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto.
2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal.
3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%.

#### A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, sob a Presidência da Ministra Rosa Weber, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao agravo regimental para reduzir a multa ao patamar de 20%, nos termos do voto do Relator. Não participou deste julgamento, justificadamente, o Ministro Luiz Fux.

Brasília, 28 de abril de 2015.

MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO

RELATOR

28/04/2015

PRIMEIRA TURMA

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 727.872 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. ROBERTO BARROSO

AGTE.(S) :MONICAR CHAPEAÇÃO E PINTURA DE VEÍCULOS LTDA

ADV.(A/S) :RAFAEL FRAINER

AGDO.(A/S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

## JURISPRUDÊNCIA

### RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR):

1. Trata-se de agravo regimental cujo objeto é decisão monocrática do Ministro Joaquim Barbosa, relator originário do feito, que negou seguimento a agravo de instrumento, pelos seguintes fundamentos (fls. 170/171):

“Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que inadmitiu recurso extraordinário (art. 102, III, *a*, da Constituição federal) interposto de acórdão, prolatado por Tribunal Regional Federal, cuja ementa possui o seguinte teor:

*‘TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO. REQUISITOS. REGULARIDADE FORMAL. TAXA SELIC. MULTA. IMPOSIÇÃO LEGAL. CARÁTER NÃOCONFISCATÓRIO.*

1. Os requisitos da CDA, constantes no § 5º, do art. 2º, da Lei 6.830/80, têm por escopo o exercício da ampla defesa e do contraditório, princípios constitucionalmente consagrados, pela parte executada/embargante. Cumprindo esse aspecto teleológico nos autos, não há de se falar em nulidade.

2. O processo administrativo não constitui documento essencial ao executivo fiscal, nos termos do artigo 6º, § 1º, da Lei nº 6.830/80. Considerando que o próprio título executivo ampara satisfatoriamente o débito, oportunizado o lícito direito ao contraditório não há falar em cerceamento de defesa.

3. A aplicação de multa moratória por parte da Fazenda Pública pelo não adimplemento de tributo, ou atraso no seu adimplemento, por ser decorrência de Lei não caracteriza confisco.

4. A incidência da SELIC sobre os créditos fiscais se dá por força de instrumento legislativo próprio (lei ordinária) sem importar qualquer afronta à Constituição Federal.

5. O encargo legal de 20% referente à inscrição em dívida ativa compõe o débito exequendo e é sempre devido nas execuções fiscais, substituindo nos embargos a condenação em honorários por expressa previsão legal (artigo 1º, do Decreto-lei nº 1.025/69). Custas processuais por conta do embargante.

6. *Apelação parcialmente provida, para reparar a condenação do embargante nos honorários advocatícios.* (fls. 104)

Alega-se violação do disposto nos arts. 37; 59; 146, III, e 150, IV, da Constituição federal.

O recurso não merece seguimento.

Esta Corte, ao apreciar o RE 582.461 (rel. min. Gilmar Mendes, *DJe* de 18.08.2011), *leading case* de repercussão geral, concluiu pela validade do emprego da taxa SELIC para a atualização de débitos tributários.

Quanto à multa moratória aplicada, verifico que o percentual de 30%, na hipótese dos autos, não se mostra de plano irrazoável e desproporcional. Portanto, eventual efeito confiscatório da multa somente seria aferível mediante exame do quadro fático-probatório, o que é vedado na via estreita do recurso extraordinário (Súmula 279/STF).

Do exposto, nego seguimento ao presente agravo.”

2. A parte agravante sustenta que a multa moratória fixada no patamar de 30% (trinta por cento) revela nítido caráter confiscatório, não havendo que se falar em reexame de prova para fins de adequação do valor.

3. É o relatório.

**28/04/2015**

**PRIMEIRA TURMA**

**AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 727.872 RIO GRANDE DO SUL**

**V O T O**

**O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR):**

1. O agravante afirma que a multa moratória fixada no patamar de 30% sobre o principal evidencia flagrante violação aos arts. 37 e 150, IV, da Constituição Federal. Sustenta que o “*mero exame do conjunto de CDA’s não pode ser visto por Este MM. Juízo como reexame do conjunto de provas*”.

2. O princípio do não confisco é norma dirigida ao Estado como um contrapeso ao poder de tributar. Impede o exercício ilimitado do arbítrio do legislador na instituição de tributos. Por força da vedação ao confisco, o gravame que se reveste do poder de esvaziar a revelação de riqueza sobre a qual incide será tido como inconstitucional. Desde meados dos anos cinquenta, já se concebia que o poder de tributar deve ser compatível com o direito de propriedade, conforme se depreende da conclusão lançada no RE 18.331, Rel. Min. Orozimbo Nonato.

3. Em que pese sua importância, o princípio do não confisco ainda não teve suas linhas demarcatórias objetivamente definidas, de modo que o seu conteúdo vem sendo circunstancialmente construído ao longo do tempo. Permanece sem definição quantitativa a medida que pode ser considerada exacerbada ao ponto de comprometer o patrimônio e a renda, de modo a ultrapassar os limites da capacidade contributiva do contribuinte.

4. É inequívoco que o efeito de confisco deve ser um conceito aberto para comportar a relativização dos referenciais com os quais o princípio lida. É absolutamente natural que o dimensionamento do gravame revele, em concreto, consequências distintas, conforme o porte do contribuinte que sofre o encargo. Nesse particular, transcrevo lição de Ricardo Lobo Torres:

“A vedação de tributo confiscatório, que erige o *status negativus libertatis*, se expressa em cláusula aberta ou conceito indeterminado. Inexiste possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança, além dos quais se caracterizaria o confisco, cabendo ao critério prudente do juiz tal aferição, que deverá se pautar pela razoabilidade. A exceção deu-se na Argentina, onde a jurisprudência, em certa época, fixou em 33% o limite máximo da incidência tributária não-confiscatória”. (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2.ed. Renovar, 1995, p. 56).

5. O fato de o princípio possuir um conteúdo difuso demanda um certo nível de correlação com o caso concreto. Como não há um limite objetivo, é inevitável verificar concretamente o quanto invasivo foi o encargo para o contribuinte nos diversos casos. Essa forma de pensar o instituto do não confisco fez surgir vários precedentes que invocam a aplicação da Súmula 279/STF. Nessa linha, confira-se o recente julgado deste Turma:

“[...] É necessário um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade para constatação da violação do princípio do não confisco tributário (art. 150, IV, da CF/1988). Pressupõe, pois, a clara delimitação de cada um desses elementos. Assim, a aferição, por esta Corte, de eventual violação do princípio do não confisco, em decorrência da aplicação de multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto devido encontra óbice na natureza extraordinária do apelo extremo e, em especial, no entendimento cristalizado na Súmula 279/STF, a teor da qual, “para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”. (RE 760783, Rel.<sup>a</sup> Min.<sup>a</sup> Rosa Weber)

6. Verifico, contudo, que a solução que aponta para a necessidade de reexame de provas terminaria por inviabilizar o controle que o Supremo Tribunal Federal deve exercer sobre a matéria. O volume do encargo deve ser passível de ser sindicado. Isso porque a insuportabilidade do ônus parte também de sua dimensão imoderada e não apenas do porte de quem sofre a incidência da exação.

7. A jurisprudência desta Corte que proclama a possibilidade de se rever multas excessivas no âmbito do direito tributário, à luz da vedação aos efeitos confiscatórios, é antiga. Confirmam-se, como exemplo, o RE 57.904, Rel. Min. Evandro Lins e Silva; RE 60.964 e RE 78.291, Rel. Min. Aliomar Baleeiro; RE 91.707, Rel. Min. Moreira Alves. Neste último precedente, o relator afirmou expressamente que “*o STF tem admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei*”.

8. Após a análise da memória jurisprudencial sobre o tema em questão, chamou-me a atenção, em especial, o RE 82.510, Rel. Min. Leitão de Abreu, no qual foi admitida a redução da multa em razão de não haver comprovação de prejuízo para os cofres públicos e porque não ficara comprovado o dolo do contribuinte.

9. Obviamente, não se está aqui a tratar de direito penal, mas de todo modo estamos no âmbito do direito sancionador. Genericamente, sempre que o antecedente de uma norma for um comportamento reprovável e o consequente uma punição, é absolutamente indispensável fazer uma análise do elemento subjetivo da conduta. Isso se torna evidente quando se verifica ser unânime o sentimento de que uma multa decorrente de um equívoco em uma declaração não pode ser

quantitativamente equivalente àquela que deverá ser aplicada em desfavor de um contribuinte que emite notas fiscais falsas para locupletar-se de operações que não ocorreram.

10. É evidente que o intento malicioso e preordenadamente voltado a promover locupletamento indevido não pode receber o mesmo tratamento de um equívoco praticado por um cidadão que cometeu um erro ao operar a complexa legislação tributária. O ardid sempre será merecedor de maior reprimenda.

11. No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impuntualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação.

12. Com base nas considerações expostas, constato que o fato de o princípio do não confisco ter um conteúdo aberto permite que se proceda a uma dosimetria quanto a sua incidência em correlação com as diversas espécies de multa. As multas moratórias possuem como aspecto pedagógico o desestímulo ao atraso. As multas punitivas, por sua vez, revelam um caráter mais gravoso, mostrando-se como verdadeiras reprimendas. Não é razoável punir em igual medida o desestímulo e a reprimenda.

13. Aproveitando o conteúdo axiológico do postulado, é possível reconhecer a possibilidade da garantia revelar uma faceta mais ou menos gravosa conforme o caráter pedagógico da sanção. Em outras palavras: reconhecido que a vedação ao caráter confiscatório é uma cláusula aberta, pode ela ser aplicada de forma mais ou menos incisiva conforme a natureza da multa e, no âmbito do direito sancionador, deve ser tolerada a punição maior quando houver dolo. A doutrina especializada tem defendido esta ponderação:



“Não só a vedação ao confisco, mas também os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade devem ser aplicados no exame das multas.[...] O contribuinte que constitui o crédito tributário mediante a apresentação das declarações necessárias, mas deixa de recolhê-lo por qualquer razão, deve ser sancionado de forma moderada, porque cumpriu suas obrigações acessórias regularmente. Diferente é a situação o contribuinte que é autuado pela fiscalização tributária porque deixou de constituir alguma obrigação tributária, situação em que poderia ser beneficiado pela ocorrência da decadência. Neste caso específico, deve ser levado em consideração, na hora da fixação da multa, que o benefício econômico deste contribuinte seria de 100% do valor do tributo.”(CEZAROTTI, Guilherme. **Aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias.** Razoabilidade e proporcionalidade em sua aplicação. RDDT nº 148, jan/2008)

14. Conforme já afirmei, até o presente momento, a jurisprudência tem oscilado sobre o adequado dimensionamento dos encargos, para o fim de determinar se um tributo ou uma multa é confiscatório ou não. Se a Corte convivia com o questionamento de saber quanto pode ser excessivo, após minhas reflexões, visualizo um adendo a indagação: quanto é excessivo com relação a qual espécie de multa?

15. No intuito de encontrar parâmetros razoáveis para fixação de limites objetivos, constatei que a Constituição de 1934, em seu art. 184, limitava expressamente os juros moratórios:

“Art. 184. O produto das multas não poderá ser atribuído no todo ou em parte, aos funcionários que a impuserem ou confirmarem.

Parágrafo único. As multas de mora por falta de pagamento de impostos ou taxas lançados não poderão exceder de 10% sobre a importância em débito.”

16. O parâmetro fixado em 1934 destoa e muito do entendimento já proferido por esta Corte no sentido de que confiscatório seria o gravame fixado acima de 100%, conclusão que encontraria sua *ratio* na impossibilidade do acessório sobrepujar o principal. Neste sentido, veja-se a ementa do RE 748257, julgado sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski:

## JURISPRUDÊNCIA

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.

II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III – Agravo regimental improvido.”

17. A tese de que o acessório não pode se sobrepor ao principal parece ser mais adequada enquanto parâmetro para fixar as balizas de uma multa punitiva, sobretudo se considerado que o montante equivale a própria incidência. Após empreender estudo sobre precedentes mais recentes, observei que a duas Turmas e o Plenário já reconheceram que o patamar de 20% para a multa moratória não seria confiscatório. Este parece-me ser, portanto, o índice ideal. O montante coaduna-se com a ideia de que a impontualidade é uma falta menos grave, aproximando-se, inclusive, do montante que um dia já foi positivado na Constituição. Ademais, o limite parece contar com a receptividade do Tribunal, conforme os precedentes abaixo relacionados:

“ [...]A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (RE 582.461, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes)

“AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL DE 20%. AUSÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO. Esta Corte firmou entendimento

no sentido da ausência de caráter confiscatório de multa fiscal no percentual de 20% (RE 582.461, *leading case* de repercussão geral). Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 596.429 AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa)

“IPI. MULTA MORATÓRIA. ART. 59. LEI 8.383/91. RAZOABILIDADE. A multa moratória de 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido, não se mostra abusiva ou desarrazoada, inexistindo ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Recurso extraordinário não conhecido.” (RE 239.964, Primeira Turma, Rel.<sup>a</sup> Min.<sup>a</sup> Ellen Gracie)

18. Fixado o parâmetro para a multa moratória, o qual se mostra adequado ao caráter pedagógico de um mero desestímulo, aproveito a ocasião para lançar algumas digressões a respeito das multas punitivas. O Ministro Aliomar Baleeiro destaca que fixação de limites máximos, seja sobre tributo ou multa, é um problema fundamentalmente econômico (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.566). A despeito das dificuldades de objetivar o limite máximo, é digno de registro que o Tribunal Constitucional Federal Germânico (*Bundesverfassungsgericht*) admitiu a premissa de que se deve respeitar o núcleo do direito de propriedade, limitando-se a tributação sobre o que seria “meia parte” da riqueza revelada. Esse parâmetro encontra ressonância na doutrina nacional:

“Se o Estado pertence e serve o povo, não é admissível que o resultado de seu trabalho reverta em maior parte ao Estado, e não ao povo. O cidadão não trabalha e não existe para sustentar o Estado. O Estado é que existe para amparar o cidadão [...] O tributo ou a carga tributária como um todo que grava mais 50% da renda ou do patrimônio, nesse sentido, é nítido exemplo de tributação em colisão com o princípio republicano, na medida em que coloca o povo não como senhor, mas como refém do Estado. O povo passa a existir para sustentar o Estado. Trabalha não para si, mas para o Estado. Vive e existe, enfim, não em seu próprio proveito e regozijo, mas para atender e satisfazer as necessidades do Poder Público, que matemática e objetivamente passam a ser prioritárias.” (GOLDSCHMIDT, Fábio. **O princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. Editora RT, p. 224)

## JURISPRUDÊNCIA

19. Considerando as peculiaridades do sistema constitucional brasileiro e o delicado embate que se processa entre o poder de tributar e as garantias constitucionais, entendo que o caráter pedagógico da multa é fundamental para incutir no contribuinte o sentimento de que não vale a pena articular uma burla contra a Administração fazendária. E nesse particular, parece-me adequado que um bom parâmetro seja o valor devido a título de obrigação principal. Com base em tais razões, entendo pertinente adotar como limites os montantes de 20% para multa moratória e 100% para multas punitivas.

20. Diante do exposto, dou provimento ao agravo regimental para que seja reduzida a multa moratória de 30% para 20%. Fica mantida a condenação em custas e honorários fixadas na origem.

PRIMEIRA TURMA

### EXTRATO DE ATA

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 727.872

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. ROBERTO BARROSO

AGTE.(S) : MONICAR CHAPEAÇÃO E PINTURA DE VEÍCULOS LTDA

ADV.(A/S) : RAFAEL FRAINER

AGDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: A Turma deu parcial provimento ao agravo regimental para reduzir a multa ao patamar de 20%, nos termos do voto do Relator. Unânime. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Luiz Fux. Presidência da Senhora Ministra Rosa Weber. 1ª Turma, 28.4.2015.

Presidência da Senhora Ministra Rosa Weber. Presentes à Sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Luiz Fux e Roberto Barroso. Compareceu o Senhor Ministro Dias Toffoli para julgar processos a ele vinculados.

Subprocuradora-Geral da República, Dra. Cláudia Sampaio Marques.

Carmen Lilian Oliveira de Souza  
Secretária da Primeira Turma

(Ementa disponibilizada no STF DJe nº 91/2015, divulg 15.05.2015, public. 18.05.2015, p. 57).

**HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXTINÇÃO DA AÇÃO EM RAZÃO DE DESISTÊNCIA DE RECURSO E RENÚNCIA AO DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDA. ADESÃO AO PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941/09. ART. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE QUE DISPENSA O PAGAMENTO DE HONORÁRIOS. LEI 13.043/14. ART. 38. APLICAÇÃO. ART. 462 DO CPC.**

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.429.722 - SP (20140007317-9)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES  
AGRAVANTE : NEC DO BRASIL SA  
ADVOGADOS : ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
HAMILTON DIAS DE SOUZA  
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

#### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXTINÇÃO DA AÇÃO EM RAZÃO DE DESISTÊNCIA DE RECURSO E RENÚNCIA AO DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDA. ADESÃO AO PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941/09. ART. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE QUE DISPENSA O PAGAMENTO DE HONORÁRIOS. LEI 13.043/14. ART. 38. APLICAÇÃO. ART. 462 DO CPC.

1. Aplica-se o artigo 38, inciso II, da Lei 13.043/2014 aos casos em que há desistência e renúncia ao direito em que se funda a demanda para fins de adesão ao parcelamento previsto na Lei 11.941/09, a fim de se afastar a condenação em honorários de sucumbência. Inteligência do artigo 462 do CPC.

2. Agravo regimental provido.

## JURISPRUDÊNCIA

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Sérgio Kukina (Presidente), Regina Helena Costa, Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região) e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 05 de maio de 2015 (data do Julgamento)

MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

Relator

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.429.722 - SP (20140007317-9)

RELATOR	:	MINISTRO BENEDITO GONÇALVES
AGRAVANTE	:	NEC DO BRASIL S/A
ADVOGADOS	:	ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI HAMILTON DIAS DE SOUZA
AGRAVADO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

### RELATÓRIO

**O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator):** Trata-se de agravo regimental interposto por NEC do Brasil S/A em face de decisão monocrática que negou seguimento ao recurso especial, assim ementada (fl. 962):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. OFENSA AO ART. 6º, §1º, DA LEI 11.941/2009. INOCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO 1.353.826SP. VILIPÊNDIO AO ART. 20, §§ 3º E 4º, DO CPC. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. RECURSO ESPECIAL AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO.

Em suas razões, a agravante reafirma a tese recursal de que o montante estabelecido a título de honorários advocatícios em decorrência da sua renúncia ao direito em que se funda a ação para adesão a parcelamento é exorbitante e, por isso mesmo, afronta o artigo 20, §§ 3º e 4º do CPC.

Aduz que a quantia fixada (R\$ 105.000,00 - cento e cinco mil reais) não pode prevalecer, sob pena de ofensa ao Princípio da Razoabilidade, tendo em vista a natureza da causa, bem como o fato de não ter havido condenação, já que a parte desistiu do feito em razão da adesão ao programa de parcelamento previsto pela Lei 11.941/2009, em face da exigência expressa da Portaria PGFN/RFB 06/2009.

Assevera que, no caso concreto, não há falar em aplicação da Súmula 7/STJ, por força da já demonstrada exorbitância do valor.

Conclui argumentando que, no mínimo, teria havido violação do artigo 535 do CPC, na medida em que o Tribunal de origem foi silente sobre a alegação de necessidade de fixação da verba honorária por equidade, em face da não ocorrência da condenação e da desistência do feito.

Em memoriais, a agravante pede a aplicação, ao caso concreto, do disposto na Lei 13.043/2014, que dispensa o pagamento de honorários nos casos de desistência/renúncia para fins de adesão a parcelamento fiscal.

É o relatório.

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.429.722 - SP (20140007317-9)

#### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXTINÇÃO DA AÇÃO EM RAZÃO DE DESISTÊNCIA DE RECURSO E RENÚNCIA AO DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDA. ADESÃO AO PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941/09. ART. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE QUE

## JURISPRUDÊNCIA

DISPENSA O PAGAMENTO DE HONORÁRIOS. LEI 13.043/14. ART. 38. APLICAÇÃO. ART. 462 DO CPC.

1. Aplica-se o artigo 38, inciso II, da Lei 13.043/2014 aos casos em que há desistência e renúncia ao direito em que se funda a demanda para fins de adesão ao parcelamento previsto na Lei 11.941/09, a fim de se afastar a condenação em honorários de sucumbência. Inteligência do artigo 462 do CPC.

2. Agravo regimental provido.

## VOTO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Conforme relatado, tem-se que, no caso concreto, a ora agravante procedeu à desistência do presente feito, bem como à renúncia ao direito em que se funda a ação, tendo em vista a adesão ao programa de parcelamento de débitos tributários previstos pela Lei 11.941/09.

Por tal motivo, tendo o feito sido extinto com julgamento de mérito em face da renúncia, a ora agravante foi condenada ao pagamento da verba honorária sucumbencial no importe de 1% sobre o valor consolidado.

Em face da mencionada condenação, a agravante interpôs o presente recurso especial, que ainda pende de julgamento, no qual alegou ser a quantia fixada pela instância de origem exorbitante, de forma que os referidos honorários ainda não foram pagos.

Na pendência do julgamento do presente recurso, sobreveio a Lei Federal de n. 13.043/2014, a qual dispensa, em seu artigo 38, o pagamento de honorário advocatícios, bem como qualquer sucumbência, “em todas as ações judiciais que, direta ou indiretamente, vierem a ser extintas em decorrência de adesão aos parcelamentos previstos na Lei 11.941 [...]”, dentre outras.

Especificamente em seu inciso II, o mencionado dispositivo legal é expresso em determinar que ele é aplicável “aos pedidos de desistência e renúncia já protocolados, mas cujos valores de que trata o *caput* não tenham sido pagos até 10 de julho de 2014”.



Dessa forma, cinge-se a controvérsia, primeiramente, à possibilidade de aplicação da Lei 13.043/2014 ao caso concreto e, caso superada, à configuração ou não da exorbitância da verba honorária fixada pela instância de origem.

Com relação à primeira questão, em face de se tratar de lei superveniente ao presente recurso, bem como pelo fato de tais alegações terem sido trazida em memoriais apenas, entendi por bem submeter a presente discussão ao Colegiado da Primeira Turma, de modo que, após debate, convenci-me dos fundamentos apresentados pela Sra. Ministra Regina Helena na assentada do dia 5/5/2015, os quais transcrevo (com base nas notas taquigráficas da sessão de julgamento) como razões de decidir (grifos apostos):

“A par disso, veio a mim a questão que o Sr. Ministro Benedito Gonçalves ora coloca da aplicação da lei nova. É uma lei de novembro do ano passado.

O que acontece nessa questão da lei?

O Sr. Ministro Benedito Gonçalves já leu o artigo, mas vou chamar a atenção para o seguinte. Diz assim o art. 38 da Lei n. 13.043, de 13 de novembro de 2014 – ela foi publicada em 14 de novembro de 2014; portanto, alguns meses de eficácia:

Art. 38. Não serão devidos honorários advocatícios, bem como qualquer sucumbência, em todas as ações judiciais que, direta ou indiretamente, vierem a ser extintas em decorrência de adesão aos parcelamentos previstos [dentre eles, aquele da Lei n. 11.941, que é o parcelamento ao qual aderiu o agravante, que renunciou ao direito posteriormente; então, o parcelamento, no caso aqui, está mencionado nessa lei; não serão devidos honorários].”

O parágrafo único acrescenta:

“Parágrafo único – O disposto no *caput* aplica-se somente:

I – aos pedidos de desistência e renúncia protocolados a partir de 10 de julho de 2014 [e não é o caso, não abrange a hipótese dos autos, mas o inciso II me parece que sim]; ou

II – aos pedidos de desistência e renúncia já protocolados [a Lei é de novembro], mas cujos valores de que trata o *caput* não tenham sido pagos até 10 de julho de 2014.

No caso em tela, o que aconteceu? No caso em tela, o pedido de desistência e renúncia foi protocolado em 30 de novembro de 2009.

Então, parece-me que está dentro, exatamente, da hipótese do inciso II do parágrafo único do art. 38, que afasta a fixação de sucumbência, no caso de desistência e renúncia ao direito.

Quer dizer, primeiro, chamou-me a atenção a questão do valor, que me pareceu exorbitante na hipótese; depois, fui alertada: **mas tem a lei de 2014, a lei recente que falou que não cabe sucumbência. Essa lei, certamente, veio por uma questão de equidade, por se entender que, quem desiste, renuncia, não deve arcar com os ônus dos honorários advocatícios, certamente, até para estimular também. Então, se você desistir, renunciar, nessas hipóteses, não irá arcar com a sucumbência. Parece-me que não é uma questão nem de aplicação retroativa, a lei é expressa para aplicar no passado, ela está, nesses dois incisos do parágrafo único, falando para aplicar no passado, está falando de pedidos muito anteriores.**

Ainda me remanesceria a questão: não houve pedido, não foi dito isso antes. Mas, nesse caso também, Colegas, observo que a lei sobreveio quando o recurso já estava nesta Corte. Então, não faz sentido exigir que se pedisse de uma lei que não existia, porque se fala: e o prequestionamento? Não se pode prequestionar aquilo que não se conhece. A lei sobreveio quando o recurso já estava no STJ.

A questão – e o Ministro Benedito Gonçalves já colocou – é: neste caso, vamos manter uma sucumbência, porque a lei não existia no momento em que foi afixada? **Mas, hoje, temos uma lei em vigor que se refere a casos que abrangem a hipótese, parece-me que, no meu entender, o inciso II do parágrafo único do art. 38 abrange exatamente o caso. Não houve pedido. Sim, não houve pedido, mas a lei é superveniente ou, pelo menos, não houve pedido no REsp., penso que estamos julgando o regimental. Enfim, a questão é essa.**

Tenho para mim, Sr. Presidente – pelo menos é uma primeira consideração para os Colegas também meditem – , **que isso é aplicável de ofício, porque não serão devidos honorários, a questão é de política legislativa. Ora, quem re-**

**nunciar e desistir não vai arcar com os ônus da sucumbência, o que veio para abranger os casos de desistência e renúncia já protocolados antes da lei – e este foi, porque é de 2009 e a lei é de 2014 – e cujos valores não foram pagos até 10 de julho de 2014.**

Pesquisei, trata-se de uma hipótese realmente nova, não obstante existam precedentes na Segunda Turma, decisões monocráticas, aplicando de ofício, parece-me que realmente é o caso, porque a norma não há discussão em relação: esta enquadrado, atendeu, a hipótese é essa? Parece-me que não tem como mantermos – já antecipo – a fixação de honorários, ainda que não tenha havido pedido, mas a lei não existia. **O problema é esse. Creio que seja a questão do art. 462 do Código de Processo Civil; temos que considerar tudo aquilo que é superveniente, o fato é superveniente. A lei chegou, quando a lei foi publicada, o recurso já estava nesta Corte.** É nesse sentido que queria fazer a consideração.

Com base nas referidas considerações, tem-se que a decisão agravada está em desconformidade com essa nova previsão legal, de forma que merece reparos quanto ao ponto.

Diante do exposto, **dou provimento ao agravo regimental**, para afastar a condenação da agravante nos honorários de sucumbência, nos exatos termos do artigo 38, inciso II, da Lei 13.043/2014, aplicável ao caso concreto por força do artigo 462 do CPC. Prejudicada a discussão a respeito da eventual exorbitância da verba honorária.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA

Número Registro:  
20140007317-9

PROCESSO  
ELETRÔNICO

AgRg no  
REsp 1.429.722/SP

JURISPRUDÊNCIA

Números Origem: 00010645920004036100 10645920004036100 1411571  
200061000010640 9700288005

EM MESA

JULGADO: 24032015

Relator

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FRANCISCO RODRIGUES DOS SANTOS SOBRINHO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : NEC DO BRASIL S/A  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA  
ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições  
Sociais

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : NEC DO BRASIL SA  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA  
ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Adiado por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 20140007317-9      PROCESSO REsp 1.429.722/SP  
ELETRÔNICO      AgRg no

Números Origem: 00010645920004036100 10645920004036100 1411571  
200061000010640 9700288005

EM MESA

JULGADO: 16042015

Relator

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DENISE VINCI TULIO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

JURISPRUDÊNCIA

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : NEC DO BRASIL SA  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA  
ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições  
Sociais

**AGRAVO REGIMENTAL**

AGRAVANTE : NEC DO BRASIL SA  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA  
ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Adiado por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 20140007317-9      PROCESSO      AgRg no  
ELETRÔNICO      REsp 1.429.722/SP

Números Origem: 00010645920004036100 10645920004036100 1411571  
200061000010640 9700288005

EM MESA

JULGADO: 28042015

Relator

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. ANA BORGES COELHO SANTOS

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

#### AUTUAÇÃO

RECORRENTE : NEC DO BRASIL SA  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA  
ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições  
Sociais

#### AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : NEC DO BRASIL SA  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA  
ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

JURISPRUDÊNCIA

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Adiado por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 20140007317-9                      AgRg no  
PROCESSO REsp 1.429.722/SP  
ELETRÔNICO

Números Origem: 00010645920004036100 10645920004036100 1411571  
200061000010640 9700288005

EM MESA

JULGADO: 05052015

Relator

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro SÉRGIO KUKINA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FRANCISCO RODRIGUES DOS SANTOS SOBRINHO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE                      : NEC DO BRASIL SA  
ADVOGADOS                        : HAMILTON DIAS DE SOUZA  
   : ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
RECORRIDO                         : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO                         : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
   : NACIONAL



ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : NEC DO BRASIL SA  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA  
                  ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
                  NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, deu provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Sérgio Kukina (Presidente), Regina Helena Costa, Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região) e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico, edição 1736, disponibilização 19.05.2015, publicação 20.05.2015, p. 794).

**ACORDO INTERNACIONAL PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO ENTRE BRASIL E ALEMANHA. CPMF. NÃO-ABRANGÊNCIA.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.216.610 - RJ (20100180280-5)  
RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
RECORRENTE : DEUTSCHE LUFTHANSA AG  
ADVOGADOS : ROBERTO ANTÔNIO D'ANDRÉA VERA  
                  VIRGÍNIA D'ANDREA VERA  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
                  NACIONAL

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. ACORDO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE A RENDA E O CAPITAL, BRASIL - REPÚBLICA FEDERAL DA ALEMANHA (DECRETO N. 76.988/76). RECIPROCIDADE NÃO DEMONSTRADA. COBRANÇA DE CPMF NO BRASIL. BITRIBUTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

1. O objeto do acordo internacional, no que interessa ao presente caso, são os impostos incidentes sobre os lucros provenientes da exploração no tráfego internacional, notadamente o imposto de renda (no Brasil e na Alemanha) e quaisquer outros impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados.

2. Para haver uma dupla tributação internacional é indispensável que ocorra a identidade do elemento material do fato gerador. No presente caso, o típico fato gerador da CPMF é o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de titularidade do contribuinte. Sendo assim, a tributação pela CPMF não se trata de tributação sobre a aquisição de lucro ou renda (tributação abrangida pelo acordo), mas sim tributação sobre a circulação, no caso, circulação escritural ou física de valores (tributação não abrangida pelo acordo).

3. Desse modo, não tributando diretamente a renda, mas a movimentação em si, há diversos fatos geradores (elementos materiais diferentes), descabendo falar em bitributação ou dupla tributação internacional quando há a incidência do Imposto de Renda (Alemão), cujo fato gerador é a aquisição de renda, situação que, inclusive, ocorre em momento anterior ao envio do valor para o país de bandeira (no caso, Alemanha), muito embora possa ser tributada apenas posteriormente.

4. A diferenciação dessas duas bases impositivas (movimentação financeira e receita) já foi feita pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral, *in verbis*: “A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência – movimentações financeiras - não se confunde com as receitas” (RE n. 566.259/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Dje 24/9/2010).

5. Quanto à reciprocidade, do acórdão *a quo* não consta ter ocorrido a demonstração, por parte da CONTRIBUINTE, da existência de tributo semelhante à CPMF (com idêntico fato gerador) na Alemanha para o qual aquele país tenha concedido a isenção para as empresas sediadas no Brasil.

6. Recurso especial não provido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, Acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

“A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília (DF), 26 de maio de 2015.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.216.610 - RJ (20100180280-5)

RELATOR	:	MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE	:	DEUTSCHE LUFTHANSA AG
ADVOGADOS	:	ROBERTO ANTÔNIO D'ANDRÉA VERA VIRGÍNIA D'ANDREA VERA
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):  
Trata-se de recurso especial interposto por DEUTSCHE LUFTHANSA AG, com fundamento no art. 105, III, *a e c*, da Constituição da República, contra o acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região assim ementado (e-STJ fls. 669/677):

AGRAVO INTERNO. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. TRATADO INTERNACIONAL DE PROIBIÇÃO DE BITRIBUTAÇÃO. CPMF. NATUREZA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ISENÇÃO QUE ATINGE APENAS A

## JURISPRUDÊNCIA

IMPOSTOS. SENDO A ISENÇÃO FAVOR FISCAL DEVE SER INTERPRETADA DE FORMA RESTRITIVA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DE TRIBUTO SEMELHANTE NO PAÍS DE ORIGEM. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.

1- O acordo internacional entre Brasil e Alemanha isentaria de impostos (alínea “b” do item 1 do art. 2) e não de contribuição social, sendo certo que a CPMF tem a natureza de contribuição social e não de um imposto disfarçado, sendo matéria pacificada na Suprema Corte (STF, Pleno, ADINS 1.497/DF e 1501/DF; STF SS 1834/SP, rel. Min. Carlos Velloso, DJU 22-08-00, p.52, entre outros).

2- A isenção é um favor fiscal e não deve ser interpretada de forma extensiva, de acordo com o art. 111, II, do CTN (STJ, Resp. 662.882/RJ, 1ª Turma, rel. Min. Luiz Fux, DJU 13-2-06, p.672; Resp. 284.063/SP, 1ª Turma, DJU 14-03-05, p.195; Resp 163529/MG, 2ª Turma, rel. Min. Peçanha Martins, DJU 18-02-02, p.283).

3- Se o objetivo do acordo é evitar a bitributação, inexistente qualquer comprovação a respeito da instituição de tributo semelhante na Alemanha (CPC, art. 333, I).

4- Recurso conhecido e desprovido.

No recurso especial, a empresa recorrente alega afronta ao Decreto 54.193/64 (Acordo sobre Transporte Aéreo) e aos arts. 1º, 2º e 8º do Decreto 76.988/76 (Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, Brasil – República Federal da Alemanha), bem como aos arts. 1º, 31 e 32 da Mensagem 11692 (Tratado de Viena) e aos arts. 22 e 23 do Decreto Presidencial 3.720/2001 (Convenção de Chicago).

Defende a tese de que os acordos internacionais devem ser interpretados de forma sistemática e não literal, de modo a predominar o princípio da reciprocidade entre os países envolvidos na transação comercial integrantes do acordo. Argumenta que a cobrança da CPMF cria evidente empecilho a prestação das atividades desenvolvidas pela recorrente e que o tratamento fiscal a ser dado deve obedecer ao que foi pactuado entre o Brasil e o país contratante, a fim de se evitar a dupla tributação internacional de renda.

Requer seja reconhecido o direito de isenção de tributos brasileiros incidentes sobre a receita das operações da recorrente.

Contrarrazões nas e-STJ fls. 739-745.

Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 747).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.216.610 - RJ (20100180280-5)

#### EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. ACORDO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE A RENDA E O CAPITAL, BRASIL - REPÚBLICA FEDERAL DA ALEMANHA (DECRETO N. 76.988/76). RECIPROCIDADE NÃO DEMONSTRADA. COBRANÇA DE CPMF NO BRASIL. BITRIBUTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

1. O objeto do acordo internacional, no que interessa ao presente caso, são os impostos incidentes sobre os lucros provenientes da exploração no tráfego internacional, notadamente o imposto de renda (no Brasil e na Alemanha) e quaisquer outros impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados.

2. Para haver uma dupla tributação internacional é indispensável que ocorra a identidade do elemento material do fato gerador. No presente caso, o típico fato gerador da CPMF é o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de titularidade do contribuinte. Sendo assim, a tributação pela CPMF não se trata de tributação sobre a aquisição de lucro ou renda (tributação abrangida pelo acordo), mas sim tributação sobre a circulação, no caso, circulação escritural ou física de valores (tributação não abrangida pelo acordo).

3. Desse modo, não tributando diretamente a renda, mas a movimentação em si, há diversos fatos geradores (elementos materiais diferentes), descabendo falar em bitributação ou dupla tributação internacional quando há a incidência do Imposto de Renda (Alemão), cujo fato gerador é a aquisição de renda, situação que, inclusive, ocorre em momento anterior ao envio do valor para o país de bandeira (no caso, Alemanha), muito embora possa ser tributada apenas posteriormente.

4. A diferenciação dessas duas bases impositivas (movimentação financeira e receita) já foi feita pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral,

## JURISPRUDÊNCIA

*in verbis*: “A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência – movimentações financeiras - não se confunde com as receitas” (RE n. 566.259RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Dje 24/9/2010).

5. Quanto à reciprocidade, do acórdão *a quo* não consta ter ocorrido a demonstração, por parte da CONTRIBUINTE, da existência de tributo semelhante à CPMF (com idêntico fato gerador) na Alemanha para o qual aquele país tenha concedido a isenção para as empresas sediadas no Brasil.

6. Recurso especial não provido.

## VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): No caso concreto a empresa alemã DEUTSCHE LUFTHANSA AG ajuizou ação objetivando o reconhecimento do direito de não sofrer retenção da CPMF nas operações que efetuar perante instituições financeiras, bem como da inexistência de relação jurídica tributária que a vincule ao pagamento dessa contribuição.

Alega a empresa recorrente que na situação em que a renda da companhia aérea, em sua integralidade, é tributada em seu país de origem (Alemanha) e, previamente ao envio das receitas para o país de bandeira, é tributado no Brasil sob a forma do tributo da CPMF ocorre bitributação, situação terminantemente proibida por força do Decreto n.º 76.988/76.

Narra que suas receitas são provenientes da venda de passagens que, por sua vez, são pagas através de cheques ou de depósitos bancários que, ao circularem pelas instituições financeiras, antes de serem liquidados para permitir a conversão e a remessa do numerário ao exterior, sofrem o risco da incidência da CPMF.

Contudo, sem razão a contribuinte.

Reza o Decreto 76.988/76 (Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, Brasil-República Federal da Alemanha) que:

ARTIGO 2º

**Impostos Visados**

**1. Os impostos aos quais se aplica o presente acordo são:**

a) no caso da República Federal da Alemanha: o imposto de renda (Einkommensteuer ) incluindo a sobretaxa (Ergänzungsabgabe) respectiva; o imposto de sociedades (Körperschaftsteuer), incluindo a sobretaxa (Ergänzungsabgabe ) respectiva; o imposto de capital (Vermögensteuer) e o imposto comercial ( Gewerbesteuer ) (doravante referido como “imposto alemão”);

**b) no caso do Brasil: o imposto federal de renda** (federal income tax), com exclusão das incidências sobre remessas excedentes a atividades de menor importância (doravante referido como “imposto brasileiro”).

2. Este acordo também será aplicável **a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados**, seja em adição aos impostos existentes, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente, se necessário, de qualquer modificação significativa que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias.

3. As disposições do presente acordo em matéria de tributação da renda ou do capital aplicam-se igualmente ao imposto comercial alemão, calculado em base diversa daquela renda ou do capital.

[...]

ARTIGO 8º

Navegação Marítima e Aérea

**1. Os lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios ou aeronaves só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa.**

2. Se a sede da direção efetiva da empresa de navegação marítima se situar a bordo de um navio, esta sede será considerada situada no Estado Contratante em que se encontre o porto de registro desse navio, ou na ausência de porto de regis-

tro, o Estado Contratante em que resida a pessoa que explora o navio. Desse modo, resta evidente que o objeto do acordo, no que interessa ao presente caso, são os impostos incidentes sobre os lucros provenientes da exploração no tráfego internacional, notadamente o imposto de renda (no Brasil e na Alemanha) e quaisquer outros impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados.

Com efeito, a bitributação ou dupla tributação internacional somente ocorre quando um mesmo sujeito passivo é submetido à tributação simultaneamente por duas competências tributárias distintas em relação a um mesmo fato gerador. Lecionam Antônio de Moura Borges e Christiano Valente (*in* “*Dupla tributação internacional: Considerações sobre a sujeição passiva na jurisprudência do STF e do STJ*”. Revista Forum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, v. 66, n. 11, p.81-98, 2013. Bimestral):

São conhecidas várias definições de dupla tributação internacional formuladas por diferentes autores e organizações internacionais, cuja maioria parte da definição proposta por Herbert Dorn, em 1927, para quem “*A dupla — múltipla tributação se verifica, quando vários titulares de soberanias tributárias independentes — no caso vários Estados independentes — submetem o mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, contemporaneamente, a um imposto da mesma espécie*”.

Definição amplamente difundida e aceita pela maioria dos autores que se têm ocupado com o assunto, fortemente influenciada pela definição de Herbert Dorn, é a que se encontra na introdução ao modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital, elaborado pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que é a seguinte: “*A dupla tributação jurídica internacional pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos*”. Tal definição tem o mérito de mencionar expressamente os elementos essenciais da dupla tributação internacional, que são: a identidade de sujeito passivo, a pluralidade de soberanias tributárias, **a identidade do elemento material do fato gerador**, a identidade ou semelhança dos impostos e **a identidade do período** (BORGES, Antônio de Moura; VALENTE, Christiano Mendes Wolney. Dupla tributação internacional: Considerações sobre a sujeição pas-



siva na jurisprudência do STF e do STJ. Revista Forum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, v. 66, n. 11, p.81-98, 2013. Bimestral).

Ou seja, para haver uma dupla tributação internacional é indispensável que ocorra a identidade do elemento material do fato gerador. No presente caso, o típico fato gerador da CPMF é o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de titularidade do contribuinte. Sendo assim, a tributação pela CPMF não se trata de tributação sobre a aquisição de lucro ou renda (tributação abrangida pelo acordo), mas sim tributação sobre a circulação, no caso circulação escritural ou física de valores (tributação não abrangida pelo acordo). Segue a legislação aplicável:

#### **Lei n. 9.311/96**

Art. 1º É instituída a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF.

Parágrafo único. Considera-se movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira qualquer operação liquidada ou lançamento realizado pelas entidades referidas no art. 2º, que representem circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

Art. 2º **O fato gerador da contribuição é:**

I - **o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes** de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento de que tratam os parágrafos do art. 890 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, introduzidos pelo art. 1º da Lei nº 8.951, de 13 de dezembro de 1994, junto a ela mantidas;

II - **o lançamento a crédito, por instituição financeira, em contas correntes que apresentem saldo negativo**, até o limite de valor da redução do saldo devedor;

III - a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores;

## JURISPRUDÊNCIA

IV - o lançamento, e **qualquer outra forma de movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira**, não relacionados nos incisos anteriores, efetuados pelos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas;

V - a liquidação de operação contratadas nos mercados organizados de liquidação futura;

VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.

Desse modo, não tributando diretamente a renda, mas a movimentação em si, há diversos fatos geradores (elementos materiais diferentes), descabendo falar em bitributação ou dupla tributação internacional quando há a incidência do Imposto de Renda (Alemão), cujo fato gerador é a aquisição de renda, situação que, inclusive, ocorre em momento anterior ao envio do valor para o país de bandeira (no caso, Alemanha), muito embora possa ser tributada apenas posteriormente.

A situação não difere daquela a que estão submetidas todas as empresas brasileiras que aqui auferem renda e, posteriormente, necessitam movimentar internamente os valores assim adquiridos depositados nas diversas instituições financeiras, submetendo-se simultaneamente ao Imposto de Renda (Brasileiro) e à CPME.

De ver que a diferenciação dessas duas bases imponíveis (movimentação financeira e receita) já foi feita pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do RE 566.259/RS, em sede de repercussão geral, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPME INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

I – O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação.

II – Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador.

**III – A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência – movimentações financeiras - não se confunde com as receitas.**

IV – Recurso extraordinário desprovido (RE n. 566.259/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Dje 249/2010).

Desse modo, a CPMF não se caracteriza como “*imposto incidente sobre os lucros provenientes da exploração no tráfego internacional*” ou como “*quaisquer outros impostos idênticos ou substancialmente semelhantes*”, não se enquadrando no disposto nos arts. 2º e 8º do Decreto 76.988/76 (Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, Brasil - República Federal da Alemanha).

Quanto à reciprocidade, do acórdão *a quo* não consta ter ocorrido a demonstração, por parte da CONTRIBUINTE, da existência de tributo semelhante à CPMF (com idêntico fato gerador) na Alemanha para o qual aquele país tenha concedido a isenção para as empresas sediadas no Brasil.

Com essas considerações, NEGO PROVIMENTO ao presente recurso especial. É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 20100180280-5

PROCESSO REsp 1.216.610/RJ  
ELETRÔNICO

Números Origem: 9700013332

9802360759

PAUTA: 2605/2015

JULGADO: 2605/2015

## JURISPRUDÊNCIA

Relator

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA VASCONCELOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

### AUTUAÇÃO

RECORRENTE : DEUTSCHE LUFTHANSA AG  
ADVOGADOS : ROBERTO ANTÔNIO D'ANDRÉA VERA  
VIRGÍNIA D'ANDREA VERA  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Especiais - CPMF/Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

### CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico, edição 1744, disponibilização 29.05.2015, publicação 01.06.2015, p. 5.132/5.133).

**PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. FABRICANTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS DE MATERIAIS DE LIMPEZA E DE-SINFEÇÃO E SERVIÇOS DE DEDETIZAÇÃO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.246.317 - MG (20110066819-3)**

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
RECORRENTE : DOMINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALI-  
MENTÍCIAS SA  
ADVOGADO : DANIEL BARROS GUAZZELLI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

**EMENTA**

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PISPASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98STJ: “*Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório*”.
3. São ilegais o art. 66, §5º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de “insumos” previsto no art. 3º, II, das Leis n.

## JURISPRUDÊNCIA

10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticidos.

5. São “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo “insumo” para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

“Proseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Herman Benjamin, divergindo do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, negando provimento ao recurso, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencido o Sr. Ministro Herman Benjamin.”

Os Srs. Ministros Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento a Sra. Ministra Assusete Magalhães, nos termos do art. 162, § 4º, do RISTJ.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília (DF), 19 de maio de 2015.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.246.317 - MG (20110066819-3)

RELATOR	:	MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE	:	DOMINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS SA
ADVOGADO	:	DANIEL BARROS GUAZZELLI E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

**O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):**

Trata-se de recurso especial interposto por Domingos Costa Indústrias Alimentícias SA contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região cuja ementa é a seguinte (e-STJ fls. 200204):

TRIBUTÁRIO – PIS E COFINS – CREDITAMENTO – “INSUMOS” – PRODUTOS DE LIMPEZA/DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO – PREVISÃO LEGAL ESTRITA.

1.A sistemática das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS) permite que a pessoa jurídica desconte créditos calculados em relação a bens e ser-

## JURISPRUDÊNCIA

viços por ela utilizados como insumos na prestação de serviços por ela prestados ou fabricação de bens por ela produzidos.

2.A INSRF nº 247, de 21 NOV 2002, com redação dada pela INSRF nº 358, de 09 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a INSRF nº 404/2004, definem como insumo os produtos “*utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda*”, assim entendidos como “*as matérias primas, os produtos intermediários, 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*”.

3.As normas tributárias, ao definir insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal “insumo”, sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

**4.Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final.**

5.O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresso.

6.Apelação não provida.

7.Peças liberadas pelo Relator, em 23/1/2009, para publicação do acórdão.

Opostos embargos de declaração, esses foram rejeitados, com aplicação de multa de 1% sobre o valor da causa, nos termos do art. 538, parágrafo único, do CPC (e-STJ fls. 217/220).

Nas razões recursais, fundadas na alínea “a” do permissivo constitucional, o recorrente alega, em preliminar, violação do disposto no art. 535, II, do CPC, visto que o Tribunal de origem deixou de se pronunciar sobre questões essenciais ao deslinde da controvérsia.

Sustenta, ainda, que o acórdão de origem infringiu o disposto no art. 538 do



CPC ao aplicar multa processual, considerando que os embargos tiveram o explícito propósito de prequestionar diversos dispositivos legais. No mérito, defende que os produtos de limpeza, desinfecção e serviços de dedetização usados na produção podem ser considerados insumos para fins de creditamento de débitos à PisCofins não-cumulativos, aduzindo que as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal n. 247/2002 e n. 404/2004 restringiram o conceito do termo insumo inserido no art. 3º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, violando-as, assim como ao art. 100, I, do CTN (e-STJ fls. 223/238).

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional postula a manutenção do acórdão recorrido (e-STJ fls.246/256).

Após o juízo positivo de admissibilidade, subiram os autos a esta Corte (e-STJ fls. 258/259).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.246.317 - MG (20110066819-3)

#### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PISPASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98STJ: “*Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório*”.

## JURISPRUDÊNCIA

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de “insumos” previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticidos.

5. São “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo “insumo” para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

## VOTO

### **O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):**

Com efeito, o PARTICULAR interpôs recurso especial fundado na ofensa aos arts. 3º das leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, além do art. 100, I, do CTN, sob o argumento de que as Instruções Normativas ns. 247/2002, 358/2003 e 404/2004 teriam desrespeitado o alcance das leis regulamentadas ao limitar o significado do termo “**insumo**” previsto nos artigos das referidas leis ordinárias. Há correspondência lógica entre os argumentos desenvolvidos, o acórdão proferido e o intuito pretendido, de forma que inaplicável o enunciado n. 284, da Súmula do STF.

Outrossim, o tema foi devidamente prequestionado. Desta maneira, o recurso especial merece conhecimento.

#### **1. Exame da alegada violação ao art. 535, II, do CPC.**

Não houve a alegada ofensa ao art. 535, II, do CPC. Muito embora a parte recorrente tenha oposto embargos de declaração, tem-se que, em não havendo no acórdão omissão, contradição ou obscuridade capaz de ensejar o acolhimento da medida integrativa, tal não é servil para forçar a reforma do julgado nesta instância extraordinária.

Com efeito, afigura-se despcienda, nos termos da jurisprudência deste Tribunal, a refutação da totalidade dos argumentos trazidos pela parte, com a citação explícita de todos os dispositivos infraconstitucionais que aquela entender pertinentes ao desate da lide.

#### **2. Exame da alegada violação ao art. 538, parágrafo único, do CPC.**

Em relação à multa do art. 538 do CPC, assiste razão à recorrente, sobretudo porque esta Corte já pacificou entendimento segundo o qual, nos termos da Súmula n. 98STJ: “*Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório*”.

### 3. Mérito: da legislação tributária sob exame.

O cerne da controvérsia diz respeito ao reconhecimento do direito do recorrente, fabricante de produtos alimentícios, de ver assegurado o aproveitamento de créditos provenientes de gastos com materiais de limpeza, desinfecção e serviços de dedetização usados no ambiente produtivo, com base nas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diz a Secretaria da Receita Federal que: a) os gastos com materiais/bens de desinfecção (limpeza) não dão direito aos créditos, porque não se consomem em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; e b) os serviços de dedetização não dão direito ao crédito porque não correspondem ao conceito de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Contra tais conclusões se insurgiu o contribuinte.

Em 29 de agosto de 2002, editou-se a Medida Provisória n. 66, que alterou a sistemática do **Pis e Pasep** para instituir a não-cumulatividade dessas contribuições, o que foi reproduzido pela **Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002** (lei de conversão), que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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 nº10.485, 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;

Da mesma forma, a Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na **Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003**, instituiu a sistemática da

não-cumulatividade em relação à apuração da **Cofins**, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o **Pis/Pasep**, *in verbis*:

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 nº10.485, 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Posteriormente, pela edição da Emenda Constitucional n. 42/2003, de 31 de dezembro de 2003, o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais alcançou o plano constitucional através da inserção do § 12 ao art. 195, que assim dispôs:

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

b) a receita ou o faturamento;

[...]

§ 12. **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.

Da norma constitucional em referência **não** se extrai a possibilidade de dedução de créditos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido para consecução da atividade empresarial, restando expresso que a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade aplicável ao Pis e à Cofins ficaria afeta ao legislador ordinário.

Interpretando o conteúdo da legislação fiscal em comento, a Secretaria da Receita Federal veiculou, pelas Instruções Normativas ns. 247/02 (redação alterada pela Instrução Normativa 358/2003), e 404/04, orientação necessária à sua execução, estabelecendo, para fins de aproveitamento de créditos, o alcance do termo “**insumo**”, ao dispor:

### **Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - PISPasep**

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PISPasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, **entende-se como insumos**: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) **as matérias primas, os produtos intermediários, 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**; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os **serviços** prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados ou consumidos na produção** ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

### Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins

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:

[...]

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.

[...]

O que se deduz da leitura das referidas regras infralegais é que a apuração do creditamento da Contribuição ao Pis e da Cofins foi restrita aos **bens** que compõem diretamente os produtos da empresa (a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado) ou prestação de **serviços** aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

A definição de “insumos” adotada pelos normativos da Secretaria da Receita Federal, excessivamente restritiva em relação aos serviços utilizados na produção e em relação aos bens também utilizados na produção, em tudo se assemelha à definição de “insumos” para efeito de creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ditada pelo art. 226 do Decreto n. 7.212/2010. Transcrevo essa última norma para efeito comparativo:

**Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010**

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; [...]

Ocorre que, como veremos, não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de “utilização na produção” (terminologia legal), tomando-o por “aplicação ou consumo direto na produção” e para que seja feito uso, na sistemática do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos, do mesmo conceito de “insumos” adotado pela legislação própria do IPI.

**4. Da impossibilidade de ser adotado o conceito de “insumos” próprio do IPI.**

Com efeito, reitero não ser possível que a sistemática do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos colha o mesmo conceito de “insumos” adotado pela legislação própria do IPI. Isto porque quando o legislador deseja importar tal conceituação de “insumos” para fins de cálculo de benefícios fiscais, o faz expressamente, como o fez, v.g., na hipótese do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao Pis/Pasep e à Cofins, previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96.

Na suso citada lei, há expressa previsão para que sejam utilizados subsidiariamente os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI. Veja-se:



### **Lei n. 9.363/96**

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. **Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação** do Imposto de Renda e **do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento**, respectivamente, **dos conceitos** de receita operacional bruta e **de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem**.

Diferentemente, nas leis que tratam do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos não há menção a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de “insumos”.

Na mesma linha de raciocínio, outras razões também se me afiguram suficientes a impedir a utilização do conceito de “insumos” previsto para a legislação do IPI. Vejamos.

O regime da não-cumulatividade do IPI, cuja materialidade é o produto industrializado, encontra expressão no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, e permite “*a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*”, a fim de impedir que a carga tributária incidente sobre cada etapa da cadeia produtiva integre a base de cálculo das etapas seguintes, o que anularia a sistemática da unitributação do IPI. Desse modo, desconta-se o débito da saída do produto com o valor do crédito da entrada do insumo que foi aplicado no produto industrializado, fazendo com que haja a compensação dos valores cobrados nas etapas anteriores. Por tal razão, o conceito de “insumo” para fins de não-cumulatividade do IPI, o qual teve sua amplitude exposta na própria legislação de regência, restringe-se basicamente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, bem como aos produtos que são consumidos no processo de industrialização, **que tenham efetivo contato com o produto**. Na definição clássica adotada pela Secretaria da Receita Federal: “*insumo é aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que*

## JURISPRUDÊNCIA

*sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto*” (REsp. n. 1.049.305 – PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.3.2011).

Por sua vez, a não-cumulatividade da contribuição ao Pis e da Cofins instituída pelas Leis 10.637 e 10.833 - ainda que a expressão utilizada pelo legislador seja idêntica – apresenta perfil totalmente diverso daquela pertinente ao IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas. Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para aquele imposto (IPI).

Considera-se, ainda, que a hipótese de incidência dessas contribuições leva em consideração “*o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*” (artigos 1º das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03). Ou seja, esses tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

Note-se também que, para fins de creditamento do Pis e da Cofins, admite-se que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 elasteceram a definição de “insumos”, não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto. Nesse ponto, quanto à abrangência dada pela legislação de regência ao admitir que serviços sejam considerados como insumos de produção ou fabricação, destacam-se os ensinamentos de Marco Aurélio Grego (*in* “*Conceito de insumo à luz da legislação de PISCOFINS*”, Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003, grifo nosso):

As leis mencionadas prevêem expressamente que o serviço pode ser utilizado como insumo na produção ou fabricação. Ora, **como um serviço (atividade + utilidade) pode ser insumo da produção ou da fabricação de um bem?**

**Será efetivamente insumo sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.** Vale dizer, quando atividade ou utilidade contribuírem para o processo ou o produto existirem ou terem certas características. Na medida em que os serviços configuram insumos no âmbito de PISCOFINS, pois as respectivas utilidades são fruídas como tal (por condicionarem a existência ou integrarem funcionalmente o processo ou o produto), então os **bens também estarão sendo utilizados como insumo na medida em que das utilidades que deles emanarem dependam a existência ou a qualidade do processo ou produto.**

(...) Vale dizer, **“utilizar como insumo” é extrair os bens ou dos serviços todas as utilidades que lhes sejam próprias para o fim de fazer com que o processo produtivo ou o produto destinado a venda existam ou tenham as características almejadas.** Vale dizer, fazer com que - no específico contexto da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte - processo e produto sejam o que são. Portanto, **o conceito de insumo adotado pelas Leis é amplo a ponto de abranger até mesmo as utilidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que relevantes para o processo ou para o produto.** Terem as leis de regência admitido créditos relativos a “serviços utilizados como insumos” é a prova cabal de que **o conceito de “utilização como insumo” no âmbito da não-cumulatividade de PISCOFINS não tem por critério referencial o objeto físico, pois um sem número de serviços não interfere direta nem fisicamente com o produto final; limita-se a assegurar que o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes.**

A lição do ilustre doutrinador introduz os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo. Sobre eles me debruçarei mais adiante.

Continuando o raciocínio, da própria redação das referidas leis, extrai-se a impertinência da utilização de parâmetros da legislação do IPI para definir o vocábulo “insumo” a regular o creditamento do Pis e da Cofins, na medida em

que, para o IPI, não há previsão de creditamento de “serviços”, e, para aquelas contribuições, os serviços poderão ser creditados como insumos ainda que não tenham interferência direta e física com o produto final. Veja-se, para exemplo, a Solução de Consulta n. 30, de 26 de janeiro de 2010 (9ª Região Fiscal, Divisão de Tributação, DOU de 04.02.2010), onde a Secretaria da Receita Federal entendeu que, *ipsis verbis*:

“[...] a contratação de mão-de-obra de pessoas jurídicas para operação e manutenção de equipamentos da linha de produção e a contratação de serviços de pessoas jurídicas aplicados diretamente sobre o produto em transformação ou sobre as ferramentas utilizadas nas máquinas pertencentes à linha de produção são considerados insumos, para fins de creditamento da COFINS”.

Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que aufram receitas, inclusive prestadoras de serviços (excetuando-se as pessoas jurídicas que permanecem vinculadas ao regime cumulativo elencadas nos artigos 8º da Lei 10.637/02 e 10 da Lei 10.833/03), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. **Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.**

Parece-nos acertada, desse modo, a orientação de Marco Aurélio Grego (*idem, ibidem*) quando sinaliza para a diferenciação da sistemática adotada pelos tributos a impedir que o conceito de “insumo” no PisCofins não-cumulativo seja tomado por empréstimo da legislação do IPI:

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não-cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

**Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta**

**na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção.** Vale dizer, por mais de uma razão o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PISCOFINS é mais amplo que o do IPI.

Embora a não-cumulatividade seja técnica comum a IPI e a PISCOFINS, a diferença de pressuposto de fato (produtos industrializado *versus* receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. **Por isso, pretender aplicar na interpretação das normas de PISCOFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:**

- a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;**
- b) agredir a racionalidade da incidência de PISCOFINS; e**
- c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto “receita/faturamento” e não do pressuposto “produto”.**

Em suma, palavra utilizada em contexto cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento assume sentido e alcance diferente do que resulta de contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado.

Aprofundando na identificação dessas discrepâncias entre o método adotado para a contribuição para o Pis e para a Cofins e aquele aplicado para o IPI e para o ICMS, assim se manifestou José Antônio Minatel (*in* “*Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua tributação*”. São Paulo: MP, 2005, p. 180):

Não sendo esse o espaço para aprofundamento do tema da não-cumulatividade, quer-se unicamente consignar que essa técnica adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que, como se disse, gravam a circulação de bens (aqui tomada em sentido lato), não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades. Receita, como já dito, pressupõe conteúdo material de mensuração instantânea, revelado pelo ingresso de recursos financeiros decorrente de esforço ou exercício de atividade empresarial, materializadora de disponibilidade pessoal para quem a aufere, conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação de pertinência que permita confrontá-la com qualquer operação antecedente, contrariamente ao que sucede com o valor da operação de produtos industrializados e de mercadorias.

## JURISPRUDÊNCIA

Considerando todas essas peculiaridades da nova sistemática de não-cumulatividade instituída pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as referidas Instruções Normativas ns. 247/02 e 404/04 não poderiam simplesmente reproduzir o conceito de insumo para fins de IPI (tributo cuja hipótese de incidência é a produção de bem, e que, portanto, pode ter o vocábulo insumo limitado àqueles itens que entram em contato direto com o produto final), restringindo, por conseguinte, os bens/produtos cujos valores poderiam ser creditados para fins de dedução das contribuições para o Pis e Cofins não-cumulativos, sob pena de distorcer o alcance que as referidas leis conferiram a esse termo, obstaculizando a operacionalização da sistemática não-cumulativa para essas contribuições.

Vale ponderar ainda que, embora seja autorizado o emprego de analogia diante de uma lacuna no ordenamento jurídico, a teor da regra do art. 108, I, do CTN, o próprio dispositivo restringe a sua aplicação ao dispor que somente será cabível a interpretação analógica quando não resultar exigência de imposto não previsto em lei (§1º). E, na hipótese em apreço, a aplicação por analogia do termo “insumo” na forma definida pela legislação do IPI traz, como consequência, o aumento de carga tributária.

Explico: As Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 majoraram as alíquotas das contribuições do Pis e da Cofins de 0,65% para 1,655 e de 3% para 7,6%, respectivamente. E, em contrapartida, criaram um sistema legal de abatimento de créditos apropriados em razão das despesas e aquisições de bens e serviços relacionados no art. 3º de ambas as leis. Da própria exposição de Motivos da Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002, constou explicitamente que “*constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PISPASEP*”.

Assim, a restrição pretendida pelas Instruções Normativas para o conceito de insumos aos elementos consumidos no processo operacional, além de ir de encontro à própria essência do princípio da não-cumulatividade, acaba por gerar a ampliação da carga tributária das contribuições em comento.

Dessa forma, é inexorável a conclusão de que os referidos atos normativos fazendários, ao validarem o creditamento apenas quando houver efetiva incorpora-

ção do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos com aceção restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, acabaram por extrapolar os termos do ordenamento jurídico hierarquicamente superior, *in casu*, as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, pois vão de encontro à finalidade da sistemática de não-cumulatividade da Contribuição para o Pis e da Cofins.

Reconhecida a ilegalidade das Instruções Normativas 247/02 e 404/04, por adotarem definição de insumos semelhante à da legislação do IPI, impede definir agora qual seria a exegese para o termo mais condizente com a sistemática da não-cumulatividade das contribuições em apreço.

##### **5. Da busca do conceito de “insumos” aplicável às contribuições para o Pis/Pasep e Cofins não-cumulativas: impossibilidade de utilização exclusiva da legislação do IR.**

Especificamente em relação ao art. 3º das 10.637/2002 e 10.833/2003, a doutrina especializada e notoriamente produzida no âmbito dos escritórios de advocacia tributária tem se orientado no sentido de que o termo “insumo” ali tratado compreende não só matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, como também **todos os demais custos de produção e despesas operacionais** incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos e prestação de serviços. Adota-se, para chegar a essa conceituação, o disciplinamento de custos e despesas inerentes à obtenção de receitas passíveis de dedução para fins de determinação do lucro real, na forma delineada pelos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda, diante da afinidade entre os custos de produção e despesas operacionais e as receitas tributáveis pelo Pis e pela Cofins não-cumulativos.

Sobre o tema, peço vênia para citar as lições de Ricardo Mariz de Oliveira (*in*, “*Aspectos Relacionados à ‘não-cumulatividade’ da COFINS e da Contribuição ao PIS*”. PIS - COFINS - Questões Atuais e Polêmicas. FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães - coord., São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 48, grifo nosso):

## JURISPRUDÊNCIA

Um bom e seguríssimo critério para a constatação do que seja insumo é o de custo por absorção, descrito para fins do imposto de renda pelo Parecer Normativo CST n. 6, de 2.2.1979.

Com feito, a lei sobre o imposto de renda tem uma relação de custos advinda do Decreto-lei n. 1.598/77 e que hoje está refletida nos arts. 290 e 291 do RIR/99. Mas ela é meramente exemplificativa e não exaustiva, conforme esclareceu o referido Parecer Normativo CST n. 679, e conforme é reconhecido indiscutivelmente pela doutrina e pela jurisprudência.

**Todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao Pis e a Cofins**, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no País, e quando não incidirem em qualquer das barreiras legais às deduções, acima expostas.

Por pertinente, transcrevo ainda o escólio de Natanael Martins (“*O Conceito de Insumo na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS*”, in PIS - COFINS - Questões Atuais e Polêmicas. op.cit., p. 207):

Entretanto, pode-se desde logo afirmar que, com certeza, o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PISCOFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, **ainda que de forma indireta**, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço.

Assim sendo, a toda evidência, **o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo**. É dizer, “bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços”, na acepção da lei, refere-se a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290, do Regulamento do Imposto de Renda.



Compartilhando dessa interpretação, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda - CAREMF já se manifestou no sentido de que o conceito de insumos para o Pis e a Cofins não guarda simetria com aquele delineado nas legislações do IPI, alargando-se, assim, a abrangência desse termo de modo a contemplar **todos os dispêndios necessários ao processo produtivo do contribuinte**. Para tanto, seguiu a orientação doutrinária acima transcrita para adotar a **acepção do vocábulo conferida pelo Regulamento do Imposto de Renda**. O julgado recebeu a seguinte ementa:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como **todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa**, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço (CARF, Recurso n. 369.519, Processo n. 11020.001952/2006-22, 2ª Câmara, Sessão de 08.12.2010).

Por oportuno, transcrevo trecho do voto condutor proferido pelo Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, ao julgar o processo suso referido (citado nos memoriais apresentados pela ora recorrente, grifó nosso):

Neste cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. **A materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI**. De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), **o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI**.

Nas palavras de Ricardo Marins de Oliveira, “**constituem-se insumos** para a produção bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e **até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito de custo, mas que contribuam para a produção**” (...)

Nota-se, deste modo, que a não cumulatividade do PIS e da COFINS encontra-se vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todas as forças realizadas pela empresa com o intuito de desenvolvimento de suas atividades, devendo o conceito de insumo estar intimamente vinculado a tal característica.(...)

É de se concluir, portanto, que **o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas n. 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (in-aplicável) legislação do IPI).**

No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da **essencialidade** dos mesmos para fabricação dos produtos destinados à venda.

Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas. Frise-se que o material utilizado para manutenção sofre, inclusive, desgaste com o tempo.

Em virtude dos argumentos expostos, em que pese o respeito pela I. Decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Recorrente, entendo que tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS.

O ilustre Conselheiro finaliza seu voto, favorável à utilização de créditos decorrentes de materiais empregados na manutenção de máquinas e equipamentos, em virtude da **essencialidade** dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda (sobre isso falarei mais adiante), destacando que o termo “insumo” utilizado para o cálculo do Pis e Cofins não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99. Aqui é necessário frisar que **o tema ainda não está consolidado na jurisprudência administrativa**, conforme o demonstrou a FAZENDA NACIONAL ao apresentar julgado proferido pelo CARF em sentido diverso (CARF, Recurso n. 155.695, Processo 11080.0094342005-61, Sessão de 06.05.2009).

Pois, bem. Em que pesem as boas razões colocadas pela doutrina e pelo suso transcrito julgado proferido no âmbito administrativo, **não** compartilho do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de “insumos” pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio desenvolvido já ilumina o caminho para a solução da controvérsia ao elencar a **essencialidade ao processo produtivo** como atributo utilizável no conceito de “insumos” e a desvinculação das definições próprias do IPI.

Como já mencionei, o legislador, quando deseja importar a conceituação de “insumos” para fins de cálculo de benefícios fiscais, o faz expressamente, como o fez, v.g., na hipótese do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PISPASEP e à COFINS, previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96.

Na já referida lei, além da expressa previsão para que sejam utilizados subsidiariamente os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI, também há a previsão para o uso dos conceitos de receita operacional bruta colhidos da legislação do IR. Veja-se:

#### **Lei n. 9.363/96**

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que

regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. **Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda** e do Imposto sobre Produtos Industrializados **para o estabelecimento**, respectivamente, **dos conceitos de receita operacional bruta** e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Diferentemente, e já mencionei isso quando afastei a utilização da legislação do IPI para alcançar a conceituação pretendida, nas leis que tratam do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos não há menção a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de “insumos”.

De outro ângulo, a utilização da legislação do IR também encontra o óbice do excessivo alargamento do conceito de “insumos” ao equipará-lo ao conceito contábil de “custos e despesas operacionais” que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a produção de uma empresa, perdendo a conceituação uma desejável proximidade ao processo produtivo e à atividade-fim, que é o que se intenta desonerar, passando-se a desonerar o produtor como um todo e não especificamente o processo produtivo. Como já mencionei, **não se trata de desonerar a cadeia produtiva ou o produtor, mas o processo produtivo de determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.**

O intuito de desoneração da cadeia produtiva leva a um conceito restritivo de “insumos”, a exemplo do IPI. A desoneração do produtor, independentemente da especificidade de sua atividade, leva a um conceito ampliativo de “insumos”, a exemplo das “despesas e custos operacionais” do IR. Já a desoneração do processo produtivo, da atividade específica desempenhada e daquilo que lhe é essencial, leva ao conceito desejável de “insumos”, que foi o objetivado pela lei.

Com efeito, o conceito de “insumos” não é próprio da legislação do Imposto de Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos “Custos de mercadorias ou serviços” e “Despesa Operacional”. Sob o signo “Despesas Operacionais” se encontra uma miríade de despesas que sequer se aproximam de um conceito formulado pelo senso comum de “insumos”. Veja-se (*in*, José

Carlos Marion. *Contabilidade empresarial*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 118 e ss.):

As **Despesas Operacionais** são as necessárias para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, **são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa**.

Os principais grupos de Despesas Operacionais são os especificados a seguir.

#### **A. Despesas de Vendas**

Abrangem desde a promoção do produto até sua colocação ao consumidor (comercialização e distribuição).

São despesas com o pessoal da área de venda, comissões sobre vendas, propaganda e publicidade, marketing, estimativa de perdas com duplicatas derivadas de vendas a prazo (provisão para devedores duvidosos) etc.

#### **B. Despesas Administrativas**

São as necessárias para administrar (dirigir) a empresa. De maneira geral, são gastos nos escritórios visando à direção ou à gestão da empresa.

Como exemplos, temos: honorários administrativos, salários e encargos sociais do pessoal administrativo, aluguéis de escritórios, materiais de escritório, seguro de escritório, depreciação de móveis e utensílios, assinaturas de jornais etc.

[...]

#### **C. Despesas Financeiras**

São as remunerações aos capitais de terceiros, tais como: juros pagos ou incorridos, comissões bancárias, descontos concedidos, juros de mora pagos etc.

[...]

#### **Variações monetárias**

Devem ser classificadas num subgrupo de Despesas Operacionais.

A legislação brasileira exemplifica como variações Monetárias as variações cambiais.

O tema é assim abordado no Regulamento do Imposto de Renda no que pertine às empresas que produzem bens ou serviços (Decreto n. 3.00099 – RIR-99):

### **Subseção III**

#### **Custo dos Bens ou Serviços**

[...]

#### **Custo de Produção**

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

#### **Quebras e Perdas**

Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

[...]

### Seção III

#### Custos, Despesas Operacionais e Encargos

##### Subseção I

##### Disposições Gerais

##### Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

De fato, o excesso da amplitude do conceito já foi identificado em doutrina, ao admitir a exclusão do creditamento em relação às aquisições destinadas aos setores administrativos. *Ipsis verbis*:

Dúvidas tem sido suscitadas quanto ao real alcance da terminologia insumos na medida provisória e se este abrangeria todas as aquisições efetuadas pela pessoa jurídica, desde que destinadas à produção de produtos e serviços destinados à venda, ou se limitariam às aquisições passíveis de créditos nas legislações do ICMS e do IPI. **A única interpretação possível para o caso é de que todas as aquisições, exceto aquelas destinadas aos setores administrativos propiciarão o direito de crédito do PIS.** Primeiramente, a nova legislação do PIS não tem qualquer relação com as legislações do ICMS e do IPI. Em segundo lugar, vedar o crédito na sua totalidade é tornar o PIS cumulativo. Finalmente, insumos representa todos os itens que fazem parte do custo de fabricação de produtos ou da prestação de serviços.

[...]

Feitas essas considerações, fica patente que **darão direito ao crédito do PIS, todas as aquisições efetuadas pela pessoa jurídica alocadas no processo de**

**produção**, exceto aquelas expressamente excluídas na MP nº 66 (Antonio S. Poloni, *in* “*Comentários sobre a Medida Provisória n. 66/2002*”. Disponível em: <[www.widesoft.com.br/usersfp/Artigo\\_MP66.html](http://www.widesoft.com.br/usersfp/Artigo_MP66.html)>. Acesso em: 10.06.2011).

Além disso, a base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins é a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica (art. 1º, da Lei n. 10.637/2002).

A exclusão do “Custo das mercadorias ou serviços” e das “Despesas Operacionais” da base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, sob o pretexto de serem considerados “insumos”, acaba por modificá-la por inteiro ao ponto de ser tributado somente o Lucro Operacional (corresponde ao lucro relacionado ao objeto social da empresa) somado às Receitas não Operacionais (receitas não relacionadas diretamente com o objetivo social da empresa), desnaturando as contribuições e aproximando a sua base de cálculo àquela do Imposto de Renda – IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

De observar que a base de cálculo do Imposto de Renda nada mais é que o Lucro Operacional somado ao Resultado não Operacional (diferença entre Receitas não Operacionais e Despesas não Operacionais) com as inclusões e exclusões previstas para a apuração do Lucro Real.

Se esse fosse o objetivo do legislador, já teria produzido lei que assim o determinasse expressamente. Seria muito mais simples, pois significaria a aplicação de conceitos já sedimentados em doutrina e jurisprudência. Não o fez. Preferiu adotar o signo “insumos” para definir o que pode ser abatido da base de cálculo para efeito da não-cumulatividade. Fez uso de um **conceito jurídico indeterminado**. Isso demonstra o intuito do legislador de não abater da base de cálculo das contribuições ao PISCOFINS todo e qualquer Custo ou Despesa Operacional, como o deseja parte da doutrina e como decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em acórdão já aqui referido.

Tais constatações demonstram que o emprego da analogia, como forma de integração da legislação tributária para se aferir o conceito de “insumos”, não é



possível também em relação aos conceitos de “Custos de mercadorias ou serviços” e “Despesa Operacional” empregados na legislação do Imposto de Renda. É preciso, portanto, retornar à norma que se pretende interpretar e dela mesma extrair o conceito.

## **6. Da fixação do conceito de “insumos” aplicável às contribuições para o Pis e Pasep e Cofins não-cumulativas.**

Rege o Código Tributário Nacional que a segunda forma integrativa prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário.

Tais princípios recomendam que as normas de exceção devem ser interpretadas restritivamente, isto porque dizem respeito a situações excepcionais e específicas em oposição à regra geral. Nos dizeres de Carlos Maximiliano (*in, Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 272): “*Na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão da sua autoridade para exigir tributos*”.

É o que se deduz da exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, *in verbis*:

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a **manutenção da carga tributária** correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PISPasep.

O conceito de “insumos”, portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

No entanto, da teleologia da norma e da legislação e jurisprudência que regem o IPI e a própria não-cumulatividade das contribuições ao Pis e Cofins podem

ser colhidas as características essenciais para o conceito de “insumos” a fim de defini-lo para o caso em apreço. Dizem as leis sob exame:

**Lei n. 10.637/2002 - PIS**

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

**Lei n. 10.833/2003 - COFINS**

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

[...]

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. 2, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Do texto suso transcrito colhe-se que nem todos os bens ou serviços, utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na qualidade de “insumo” (“utilizados *como insumo*”). Isto significa que a qualidade de “insumo” é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo.

Outrossim, a lei menciona que se inserem no conceito de “insumos” para efeitos de creditamento (art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002):

- a) **serviços** utilizados na prestação de **serviços**;
- b) **serviços** utilizados na produção ou fabricação de **bens** ou produtos destinados à venda;
- c) **bens** utilizados na prestação de **serviços**;
- d) **bens** utilizados na produção ou fabricação de **bens** ou produtos destinados à venda;
- e) **combustíveis** e lubrificantes utilizados na prestação de **serviços**;
- f) **combustíveis** e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de **bens** ou produtos destinados à venda.

De observar que serviços não são insumos para efeito de IPI e que os combustíveis e lubrificantes, muito embora também não sejam compreendidos como insumos para efeito de creditamento de IPI posto não serem consumidos em contato direto com o produto e não se enquadrarem nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário, constam da listagem legal a definir o conceito de insumos (ver art. 82, I, do Decreto n. 87.981/82 - RIPI/82; art. 147, I, do Decreto n. 2.637/98 - RIPI/98; art. 164, I, do Decreto n. 4.544/2002 - RIPI/2002 e art. 226, I, do Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010; AgRg no REsp 919628/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.8.2010; REsp. n. 1.049.305 – PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.3.2011 e Súmula n. 12, do 2º Conselho de Contribuintes).

Outro ponto importante é que os combustíveis e lubrificantes foram mencionados como exemplos de insumos (“*inclusive* combustíveis e lubrificantes”) e a sua ausência impede mesmo o próprio processo produtivo ou a prestação do serviço. Tratam-se de bens **essenciais** ao processo produtivo, muito embora **nem sempre** sejam nele **diretamente empregados**.

Também não se pode perder de vista que o foco central da legislação é a desoneração do processo produtivo e não somente da cadeia produtiva (caso da adoção do conceito estrito de “insumos” do IPI) ou da atividade empresarial como um todo (caso da adoção do conceito alargado de “insumos” do IR). Desse modo, a pertinência do conceito é ao processo produtivo e não ao funcionamento global

da empresa. Daí, reitero, não poder ser utilizado o conceito abrangente de “Custos e Despesas Operacionais”, pois nem todo o custo ou despesa necessário ao funcionamento de uma empresa é essencial ao processo produtivo.

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

**1º** - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);

**2º** - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e

**3º** - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: **é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.** Veja-se que este conceito já foi tocado por Marco Aurélio Grego em passagem que transcrevemos ao enfrentar a impossibilidade de ser adotado o conceito de

“insumos” próprio do IPI. O mesmo conceito foi mencionado no voto do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, em passagem também já citada de acórdão do CAREF.

Já a possibilidade de emprego indireto no processo produtivo decorre, além da menção aos combustíveis e lubrificantes, do próprio afastamento das regras inerentes aos insumos para efeito de IPI e da sua incompatibilidade com a prestação de serviços.

Tem-se, portanto, um conceito de insumos que se extrai da teleologia da própria norma para os casos ali não expressos. **Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**

Esse conceito não sofre da excessiva restrição imposta pelas Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e 404/2004, que importaram indevidamente o conceito de “insumos” para efeito de creditamento de IPI, e não sofre da já demonstrada excessiva elasticidade proposta pelo uso inapropriado dos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais”, próprios da lógica do Imposto de Renda.

#### **7. Da solução ao caso concreto.**

Nessa esteira, penso merecer censura o acórdão recorrido que decidiu pela impossibilidade de se dar interpretação ao conceito de insumo a fim de permitir que sejam deduzidos custos referentes aos materiais de desinfecção (limpeza) e serviços de dedetização não utilizados diretamente no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado.

Isso porque, no caso vertente, a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendi-

## JURISPRUDÊNCIA

das implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante.

Há perfeito enquadramento na definição de insumos que foi extraída do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e do art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. De ver que, não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência ao termo “insumo” para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização **quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.**

Pelas considerações expostas, DOU PROVIMENTO ao recurso especial para assegurar o direito do recorrente 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. Determino, ainda, a exclusão da multa processual prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC.

É como voto.

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 20110066819-3      PROCESSO REsp 1.246.317/MG  
ELETRÔNICO

Números Origem: 200438000375799 373722520044013800  
PAUTA: 07/06/2011      JULGADO: 16/06/2011

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HUBERTO MARTINS

Subprocuradora-Geral da República  
Exma. Sra. Dra. ELIZETA MARIA DE PAIVA RAMOS

Secretária  
Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : DOMINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALI-  
MENTÍCIAS SA  
ADVOGADO : DANIEL BARROS GUAZZELLI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais  
- PIS

### **SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr(a). DANIEL BARROS GUAZZELLI, pela parte RECORRENTE: DO-  
MINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS SA  
Dr(a). CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO, pela parte RECORRIDA:  
FAZENDA NACIONAL

### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Após o voto do Sr. Ministro-Relator, dando provimento ao recurso especial para assegurar o direito do recorrente 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. Determinando , ainda, a exclusão da multa processual prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC, no que foi acompanhado pelos Srs. Ministros Castro Meira e Humberto

## JURISPRUDÊNCIA

Martins. Pediu vista dos autos o Sr. Ministro Herman Benjamin.”  
Não participou do julgamento o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.246.317 - MG (20110066819-3)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
RECORRENTE : DOMINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALI-  
MENTÍCIAS SA  
ADVOGADO : DANIEL BARROS GUAZZELLI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. MATÉRIA A SER PACIFICADA SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. CADEIA PRODUTIVA. LEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/2002 E 404/2004. PRECEDENTES ATUAIS DO STJ. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS. PRODUTOS DE LIMPEZA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AO CRÉDITO.

### SÍNTESE DA CONTROVÉRSIA

1. Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado contra ato do Delegado da Receita Federal em Contagem-MG, com o objetivo de afastar os limites estabelecidos pelas INs 247/2002 e 404/2004 quanto ao conceito de insumo para fim de descontos de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).
2. Pretende a contribuinte, indústria do ramo de alimentos, aproveitar como créditos os gastos com material de limpeza, de desinfecção, e com serviços de dedetização.
3. O Tribunal *a quo* confirmou sentença de improcedência. O eminente Relator Ministro Mauro Campbell Marques, em judicioso voto, deu provimento ao Recurso Especial, no que foi acompanhado pelos eminentes Ministros Humberto Martins e Castro Meira.



**MATÉRIA AFETADA COMO RECURSO REPETITIVO  
(REsp 1.221.170PR)**

4. A matéria sob controvérsia encontra-se afetada à Primeira Seção (art. 543-C do CPC), no REsp 1.221.170PR, de relatoria do eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

5. Logo, independentemente da solução que venha a ser dada ao presente caso – e **já foram proferidos três votos no mesmo sentido** –, caberá à Primeira Seção do STJ uniformizar definitivamente a jurisprudência infraconstitucional acerca do assunto.

**REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS NAS  
LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003**

6. Em apertada síntese, a tributação não cumulativa pressupõe plurifasia, ou seja, incidência da mesma exação sobre cada operação de determinada cadeia produtiva, e existência de mecanismo que permita ao contribuinte obter crédito decorrente do mesmo tributo recolhido anteriormente no processo de produção, a fim de alcançar a neutralidade fiscal. A ideia é fazer com que, juridicamente, o tributo perpassa por todas as etapas e recaia, ao final, sobre o consumidor, tornando irrelevante para esse efeito o número de operações realizadas.

7. Os tributos plurifásicos por excelência são aqueles que gravam operações de circulação de bens e serviços, a exemplo do ICMS e do IPI. Como a materialidade do PIS e da Cofins no regime não cumulativo é a aquisição de receitas, é certo que o perfil dessa não cumulatividade não poderia ser idêntico ao daqueles impostos.

8. Contudo, não parece correto entender que a opção do legislador e do próprio constituinte derivado (art. 195, § 12, incluído pela EC 42/2003) – que expressamente adotaram o conceito de *não cumulatividade* – deva ser interpretada de forma totalmente estanque do conhecimento jurídico produzido em relação aos outros tributos não cumulativos já existentes.

9. Ao seu modo, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 buscam reduzir o impacto da carga tributária sobre a receita de cada uma das empresas que compõem a cadeia produtiva. Não há, aqui, uma finalidade estranha à que inspirou a não cumulatividade do IPI e do ICMS. Do contrário, a legislação não teria se valido da noção de *não cumulatividade*.

10. Na exposição de motivos da MP 66/2002, convertida na Lei 10.637/2002, o Ministro de Estado da Fazenda afirma que “o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, **gradualmente**, proceder-se à **introdução da cobrança em regime de valor agregado** – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)” (destaquei).

11. Já na exposição de motivos da MP 135/2003, convertida na Lei 10.833/2003, o Ministro de Estado da Fazenda menciona que “a instituição da Cofins não cumulativa visa **corrigir distorções relevantes** decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, **como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas**, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra” (destaquei).

12. Na sistemática adotada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, do valor apurado das contribuições, a pessoa jurídica poderá descontar determinados créditos estabelecidos em *numerus clausus* (arts. 3º).

### O CONCEITO USUAL DE INSUMO NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

13. A dogmática jurídico-tributária já empregava, antes mesmo da vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no universo da não cumulatividade tributária, o termo insumo para significar matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que conferem direito a crédito de IPI (RE 370.682, Relator Min. Ilmar Galvão, Relator p/Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe-165, 19.12.2007).

14. Consoante a lição de Alfredo Augusto Becker, “Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um *único* sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre um *única regra* (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a *totalidade* daquele *único* sistema jurídico” (*Teoria geral do direito tributário*, 5ª ed., São Paulo, Noeses, 2010, p. 129).

15. Com muito mais razão, não há legisladores tributários distintos em relação a um mesmo conceito, salvo se ele próprio resolver manifestamente excepcioná-lo.

16. O Regulamento do IPI e o artigo 20 da LC 87/1996 associam o conceito de insumo à premissa de que, para gerar o direito ao crédito, deve haver, de algum modo, integração com o produto final.

17. Tendo os enunciados normativos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 contemplado o termo “insumo”, e o legislador deixado de apresentar uma interpretação autêntica para que o se deve entender como insumo no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, o pressuposto é de que seu significado é aquele que vinha sendo empregado de forma corrente no âmbito da interpretação da legislação tributária.

18. Foi exatamente essa a orientação adotada pela Administração Tributária, quando, no exercício do poder regulamentar, resolveu editar as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, que equiparam o conceito de insumo à matéria-prima, ao produto intermediário, ao 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 (arts. 66, § 5º, I, da IN SRF 247/2002, e 8º, § 4º, I, da IN SRF 404/2004).

19. Salvo quando o regulamento for *contra legem*, a preservação da eficácia da norma administrativa contribui para a segurança jurídica, para o tratamento isonômico entre os contribuintes e, em última análise, para a proteção da livre concorrência.

### LEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/2002 E 404/2004 NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ

20. Os precedentes mais recentes do STJ reconhecem a legalidade da definição do conceito de insumo, nos moldes das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 (AgRg no REsp 1.395.442/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13.3.2015; REsp 1.128.018/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 4.12.2013; AgRg no REsp 1.429.759/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18.6.2014).

21. Nos termos do voto condutor do Ministro Humberto Martins, no AgRg no REsp 1.395.442/PE, “o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS ou COFINS vincula-se aos **elementos aplicados diretamente na fabrica-**

## JURISPRUDÊNCIA

**ção do bem ou na prestação do serviço**, ou seja, somente aqueles específicos e vinculados à atividade fim do contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade”. Em seguida, agrega como razão de decidir a existência de precedentes que expressamente afirmam que as Instruções Normativas SRF 247/2002 e SRF 404/2004 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber: REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 14.5.2013; AgRg no REsp 1.429.759/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18.6.2014.

22. No REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, a Primeira Turma afirmou que, quando a lei entendeu pela incidência de crédito em serviços secundários, expressamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes. Em outras palavras, o entendimento adotado é de que a lei não equiparou combustíveis e lubrificantes a insumos, mas, excepcionalmente, admitiu o creditamento pelos gastos com esses produtos.

## CASO CONCRETO

23. Os produtos de limpeza, de desinfecção e dedetização utilizados pela recorrente, empresa do ramo de alimentos, não se equiparam a insumos para os fins das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, mormente porque são estranhos à cadeia produtiva de alimentos.

24. Não bastasse isso, esses bens não agem diretamente sobre o produto em fabricação, desatendendo aos limites estabelecidos legitimamente pelo poder regulamentar da Administração Tributária.

## CONCLUSÃO

25. Ante o exposto, **peço vênia ao e. Ministro Relator para divergir de seu judicioso voto e, com as devidas homenagens, negar provimento ao Recurso Especial.**

## VOTO-VISTA

**O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN:** Trata-se de Recurso Especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO – PIS E COFINS – CREDITAMENTO – “INSUMOS” – PRODUTOS DE LIMPEZA/DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO – PREVISÃO LEGAL ESTRITA.

1. A sistemática das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS) permite que a pessoa jurídica desconte créditos calculados em relação a bens e serviços por ela utilizados como insumos na prestação de serviços por ela prestados ou fabricação de bens por ela produzidos.

2. A INSRF nº 247, de 21 NOV 2002, com redação dada pela INSRF nº 358, de 09 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a INSRF nº 404/2004, definem como insumo os produtos “*utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda*”, assim entendidos como “*as matérias primas, os produtos intermediários, 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*”.

3. As normas tributárias, ao definir insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal “insumo”, sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

4. Os produtos de limpeza, desinfecção e detetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final.

5. O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresso.

6. Apelação não provida.

7. Peças liberadas pelo Relator, em 2311/2009, para publicação do acórdão.

A recorrente sustenta que houve violação dos arts. 535, II, e 538, parágrafo único, do CPC; 100, I, do CTN; 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Alega que “o termo ‘insumo’ abrange todos os elementos alocados na produção de

## JURISPRUDÊNCIA

mercadorias e não apenas o produto intermediário, a matéria-prima e o material de embalagem” (fls. 231-232), motivo pelo qual os materiais de limpeza e de dedetização empregados em seu processo industrial, por serem indispensáveis à fabricação de alimentos, devem permitir o desconto de créditos de PIS e Cofins no regime não cumulativo.

Contrarrazões às fls. 246-256.

O eminente Relator, Ministro Mauro Campbell Marques, em judicioso voto, deu provimento ao recurso nos termos da ementa a seguir transcrita, no que foi acompanhado pelos eminentes Ministros Humberto Martins e Castro Meira:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98STJ: *“Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório”*.
3. São ilegais o art. 66, §5º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de “insumos” previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.
4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a con-

ceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados.

5. São “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo “insumo” para contemplar, no crédito, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de detetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.**

7. Recurso especial provido.

Pedi vista dos autos para melhor análise da controvérsia.

Passo ao meu voto.

## 1. Síntese da controvérsia

Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado contra ato do Delegado da Receita Federal em Contagem-MG, com o objetivo de afastar os limites estabelecidos pelas INs 247/2002 e 404/2004 quanto ao conceito de insumo para fim de descontos de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

## JURISPRUDÊNCIA

Pretende o contribuinte, indústria do ramo de alimentos, aproveitar como créditos os gastos com material de limpeza, de desinfecção, e com serviços de dedetização.

O Tribunal *a quo* confirmou sentença de improcedência, consoante a seguinte fundamentação:

As normas tributárias nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal “insumo”, sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A pretensão revela interpretação (extensiva) da impetrante, segundo a qual as pessoas jurídicas seriam, na prática, isentas de PIS e COFINS, pois, a rigor, tudo aquilo que aparelha o estabelecimento (atividade geral da empresa) tem alguma utilidade para a colocação do produto final no mercado.

Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final, não sendo o caso dos produtos apontados pela impetrante.

O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não se podendo aplicá-lo senão por permissivo legal. A sua incidência somente pode ocorrer em face de permissivo legal que expressamente contemple a situação.

Assim já decidiu o TRF4: (...) (fl. 202).

Como antecipado, os eminentes Ministros Mauro Campbell Marques, Humberto Martins e Castro Meira votaram pelo provimento do Recurso Especial.



## **2. Matéria afetada como recurso repetitivo (REsp 1.221.170/PR)**

Cumpre registrar, preliminarmente, que a matéria sob controvérsia encontra-se afetada à Primeira Seção (art. 543-C do CPC), no REsp 1.221.170/PR, de relatoria do eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que assim resumiu o tema repetitivo:

2. A questão controvertida refere-se ao *conceito de insumo tal como empregado* nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição.

3. Dest'arte, há multiplicidade de recursos relativos a essa mesma matéria, que ainda não foi apreciada sob o rito dos recursos repetitivos; assim, submeto o julgamento do feito à egrégia 1a. Seção, como recurso representativo de controvérsia, com fundamento no art. 543-C do CPC e art. 2o., § 1o., da Resolução STJ 82008.

Logo, independentemente da solução que venha a ser dada ao presente caso – e já foram proferidos três votos no mesmo sentido –, caberá à Primeira Seção do STJ uniformizar definitivamente a jurisprudência infraconstitucional acerca do assunto.

## **3. Regime não cumulativo do PIS e da Cofins nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003**

Em apertada síntese, a tributação não cumulativa pressupõe plurifasia, ou seja, incidência da mesma exação sobre cada operação de determinada cadeia produtiva, e existência de mecanismo que permita ao contribuinte obter crédito decorrente do mesmo tributo recolhido anteriormente no processo de produção, a fim de alcançar a neutralidade fiscal. A ideia é fazer que, juridicamente, o tributo perpassa por todas as etapas e recaia, ao final, sobre o consumidor, tornando irrelevante para esse efeito o número de operações realizadas.

Os tributos plurifásicos por excelência são aqueles que gravam operações de circulação de bens e serviços, a exemplo do ICMS e do IPI. Como a materialidade

do PIS e da Cofins no regime não cumulativo é a aquisição de receitas, é certo que o perfil dessa não cumulatividade não poderia ser idêntico ao daqueles impostos.

Contudo, não parece correto entender que a opção do legislador e do próprio constituinte derivado (art. 195, § 12, incluído pela EC 42/2003) – que expressamente adotaram o conceito de *não cumulatividade* – deva ser interpretada de forma totalmente estanque do conhecimento jurídico produzido em relação aos outros tributos não cumulativos já existentes.

Ao seu modo, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 buscam reduzir o impacto da carga tributária sobre a receita de cada uma das empresas que compõem a cadeia produtiva. Não há, aqui, uma finalidade estranha à que inspirou a não cumulatividade do IPI e do ICMS.

Do contrário, a legislação não teria se valido da noção de *não cumulatividade*.

Na exposição de motivos da MP 66/2002, convertida na Lei 10.637/2002, o Ministro de Estado da Fazenda afirma que “o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, **gradualmente**, proceder-se à **introdução da cobrança em regime de valor agregado** – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)” (destaquei).

Já na exposição de motivos da MP 135/2003, convertida na Lei 10.833/2003, o Ministro de Estado da Fazenda menciona que “a instituição da Cofins não-cumulativa visa **corrigir distorções relevantes** decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, **como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas**, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra” (destaquei).

Ambos os motivos se referem à desoneração da cadeia produtiva, motivo pelo qual **discordo da respeitável premissa** adotada pelo eminente Relator Ministro Mauro Campbell Marques, no sentido de que “**Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um deter-**

**minado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço”.**

Na sistemática adotada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, do valor apurado das contribuições, a pessoa jurídica poderá descontar determinados créditos estabelecidos em *numerus clausus* (arts. 3º).

No que interessa à presente controvérsia, eis a previsão do art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica em ambos os diplomas):

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

O eminente Relator acolheu a tese do contribuinte de que as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 incorreram em ilegalidade quando conceituaram insumos como “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” e como “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto” (arts. 66, § 5º, I, da IN SRF 247/2002, e 8º, § 4º, I, da IN SRF 404/2004).

Sua Excelência, após apresentar brilhante fundamentação, apresentou a seguinte definição de “insumo”, segundo as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma

da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

A meu sentir, esse conceito discrepa da noção corrente do que vem a ser insumo para o Direito Tributário.

#### 4. Conceito usual de insumo na interpretação da legislação tributária federal

Como adverte Paulo de Barros Carvalho, “o direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói seu universo, seu objeto, suas categorias e unidades de significação” (*Direito tributário, linguagem e método*, 3ª ed., São Paulo, Noeses, 2009, p. 219).

A dogmática jurídico-tributária já empregava, antes mesmo da vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no universo da não cumulatividade tributária, o termo insumo para significar matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que conferem direito a crédito de IPI. A propósito:

EMENTA: Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. **Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados.** Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de **IPI** para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido. (RE 370.682, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJe-165, 19-12-2007).

Consoante a lição de Alfredo Augusto Becker, “Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um *único* sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre um *única regra* (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a *totalidade* daquele *único* sistema jurídico” (*Teoria geral do direito tributário*, 5ª ed., São Paulo, Noeses, 2010, p. 129).

Com muito mais razão, não há legisladores tributários distintos em relação a um mesmo conceito, salvo se ele próprio resolver expressamente excepcioná-lo.

O Regulamento do IPI e o artigo 20 da LC 87/1996 associam o conceito de insumo à premissa de que, para gerar o direito ao crédito, deve haver, de algum modo, integração com o produto final.

Tendo o enunciado normativo contemplado o termo “insumo”, e o legislador deixado de apresentar interpretação autêntica para que o se deve entender como insumo no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, o pressuposto é de que seu significado é aquele que vinha sendo empregado de forma corrente no âmbito da interpretação da legislação tributária.

Foi exatamente essa a orientação adotada pela Administração Tributária, quando, no exercício do poder regulamentar, resolveu editar as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, que equiparam o conceito de insumo à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e a 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 (arts. 66, § 5º, I, da IN SRF 247/2002, e 8º, § 4º, I, da IN SRF 404/2004).

Salvo quando o regulamento for *contra legem*, a preservação da eficácia da norma administrativa contribui para a segurança jurídica, para o tratamento isonômico entre os contribuintes e, em última análise, para a proteção da livre concorrência.

### **5. Legalidade das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 na jurisprudência do STJ**

Como antecipado, a pacificação definitiva do tema ocorrerá por ocasião do julgamento do REsp 1.221.170/PR, de relatoria do eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, afetado à sistemática do art. 543-C do CPC.

## JURISPRUDÊNCIA

Importante observar, contudo, que os precedentes mais recentes do STJ reconhecem a legalidade da definição do conceito de insumo, nos moldes das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004. Confrimam-se:

TRIBUTÁRIO. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. CONCEITO DE FATURAMENTO. TEMA ESTRITAMENTE CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. INCLUSÃO NO CONCEITO DE INSUMO. INVIABILIDADE.

1. A jurisprudência do STJ consolidou-se no sentido de que a verificação se a taxa de administração dos cartões de débito e crédito deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS incorre, fatalmente, na definição do conceito de faturamento previsto no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, revestindo-se de matéria eminentemente constitucional, cuja apreciação, por meio de recurso especial, fica vedada a esta Corte de Justiça, sob pena de invasão de competência atribuída ao STF.

2. “Para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3º, II, da Leis 10.637/02 e 10.833/03), a idéia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013” (AgRg no REsp 1.244.507/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/11/2013, DJe 29/11/2013).

3. A taxa de administração de cartões de crédito não se enquadra no conceito de consumo, pois constitui mera despesa operacional decorrente de benesse disponibilizada para facilitar a atividade de empresas com seu público alvo.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1.395.442/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 13/3/2015).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS

EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos.

2. “Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo” (Súmula 211/STJ).

3. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

**4. As Instruções Normativas SRF 24702 e SRF 40404 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.**

5. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos os bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

6. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

7. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 1.128.018/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe 4/12/2013).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 24702 e SRF 40404. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

**2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.** Precedentes do STJ.

3. Possibilidade de creditamento de PIS e Cofins apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

4. A análise do alcance do conceito de não cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada no STJ sob pena de usurpação da competência do STF.

5. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.429.759/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 18/6/2014).

Nos termos do voto condutor do Ministro Humberto Martins, no AgRg no REsp 1.395.442/PE, “o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS ou COFINS vincula-se aos **elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço**, ou seja, somente aqueles específicos e vinculados à atividade fim do contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade”. Em seguida, agrega como razão de decidir a existência de precedentes que expressamente afirmam que as Instruções Normativas SRF 247/2002 e SRF 404/2004 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber: REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 14/5/2013; AgRg no REsp 1.429.759/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18/6/2014.

No REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, a Primeira Turma afirmou que, quando a lei entendeu pela incidência de crédito em serviços secundários, manifestamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes. Em outras palavras, a lei não equiparou combustíveis e lubrificantes a insumos, mas, excepcionalmente, admitiu o creditamento pelos gastos com esses produtos.

## **6. Caso concreto**

Os produtos de limpeza, de desinfecção e dedetização utilizados pela recorrente, empresa do ramo de alimentos, não se equiparam a insumos para os fins das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, mormente porque são estranhos à cadeia produtiva de alimentos.



Não bastasse isso, esses bens não agem diretamente sobre o produto em fabricação, desatendendo aos limites estabelecidos legitimamente pelo poder regulamentar da Administração Tributária.

## 7. Conclusão

Ante o exposto, peço vênia ao e. Ministro Relator para divergir de seu judicioso voto e, com as devidas homenagens, negar provimento ao Recurso Especial. É como voto.

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 20110066819-3      PROCESSO REsp 1.246.317/MG  
ELETRÔNICO

Números Origem: 200438000375799 373722520044013800

PAUTA: 19052015

JULGADO: 19052015

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA VASCONCELOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

## JURISPRUDÊNCIA

### AUTUAÇÃO

RECORRENTE : DOMINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALI-  
MENTÍCIAS SA  
ADVOGADO : DANIEL BARROS GUAZZELLI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Soci-  
ais - PIS

### CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Herman Benjamin, divergindo do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, negando provimento ao recurso, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencido o Sr. Ministro Herman Benjamin.”

Os Srs. Ministros Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento a Sra. Ministra Assusete Magalhães, nos termos do art. 162, § 4º, do RISTJ.

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico, edição 1763, disponibilização 26.06.2015, publicação 29.06.2015, p. 1084/1085).

### *Decisões monocráticas*

**IPI. COSMÉTICOS, PERFUMARIA E HIGIENE PESSOAL. DECRETO Nº 8.393/2015. EQUIPARAÇÃO DE ESTABELECIMENTO ATACADISTA A INDUSTRIAL PREVISTO NA LEI N. 7.798/1989. ILEGALIDADE. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DA TUTELA ANTECIPADA.**

DECISÃO

PROCESSO : 25201-86.2015.4.01.3400

CLASSE 1100 – AÇÃO ORDINÁRIA – TRIBUTÁRIA

AUTOR : BDF NIVEA LTDA E OUTROS

RÉ : UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)

Cuida-se de AÇÃO ORDINÁRIA, ajuizada pela BDF NIVEA LTDA E OUTROS em desfavor da UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), objetivando, em sede de antecipação de tutela, seja “*afastada a equiparação dos estabelecimentos atacadistas autores a estabelecimentos industriais, previstas no art. 7º da Lei nº 7.798 de 1989, e levada a efeito pelo Decreto nº 8.393, de 28/01/2015 e; suspender a exigibilidade do crédito tributário a título de IPI, nos termos do art. 151, V, do Código Tributário Nacional, e determinando-se, por decorrência, que as autoridades fiscais se abstenham de adotar quaisquer medidas coercitivas e sanções fiscais em relação aos estabelecimentos Autores, em razão do não recolhimento do IPI.*”.

Alega ser empresa atacadista de produtos de perfumaria, cosméticos e higiene pessoal e, em razão disso não estaria sujeita ao pagamento do IPI.

Aduz, em apertada síntese, que a previsão do art. 7º da Lei nº 7.798/89 é revestida de inconstitucionalidades formal e material, pois a previsão de contribuinte de qualquer imposto deveria ser veiculada por lei complementar, conforme disposto no art. 146, III, “a”, da CF. Pelo mesmo motivo, também seria inconstitucional a previsão do art. 8º da mesma lei, que autoriza o Poder Executivo a incluir ou excluir produto da listagem (ANEXO III) que enseja a aplicação do regime de equiparação do atacadista ao industrial, para fins de incidência do IPI.

Juntou documentos (fls. 85/164).

É o relatório. **DECIDO.**

A concessão da tutela antecipada pressupõe a satisfação dos requisitos do art. 273, do Código de Processo Civil, ou seja, a prova inequívoca que confira verossimilhança às alegações do autor e mais, que haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação, abuso de defesa ou manifesto intuito protelatório do réu.

## JURISPRUDÊNCIA

Na espécie, conforme relatado, buscam as autoras, empresas atacadistas do ramo de cosméticos, ver reconhecida a inconstitucionalidade, notadamente de forma, pela via difusa, das normas que as equiparam às industriais, para efeito de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Eis o plexo normativo em que se funda a presente ação.

O art. 7º da Lei 7.798/89 prevê que:

*Art. 7º. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III, de estabelecimentos industriais ou dos seguintes estabelecimentos equiparados a industrial:*

*I - estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira;*

*II - filiais e demais estabelecimentos que exerçam o comércio de produtos importados ou industrializados por outro estabelecimento da mesma firma;*

*III - estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, mediante a remessa, por eles*

*efetuadas, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos; e*

*IV - estabelecimentos comerciais de produtos do capítulo 22 da TIPI, cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda.*

*§ 1º. O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que adquirente e remetente sejam empresas interdependentes, controladoras, controladas ou coligadas ou interligadas.*

*§ 2º. O regime previsto neste artigo será aplicado a partir de 1º. de julho de 1989. (grifei)*

Já o art. 8º do mesmo diploma:

*Art. 8º. Para fins do disposto no artigo anterior, fica o Poder Executivo autorizado a excluir produto ou grupo de produtos cuja permanência se torne irrelevante para arrecadação do*

*imposto, ou a incluir outros cuja alíquota seja igual ou superior a quinze por cento.*  
(grifei)

Lado outro, o Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, no capítulo referente ao IPI, dispôs que:

*Art. 51. Contribuinte do imposto é:*

*I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;*

*II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;*

*III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;*

*IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.*  
(grifei)

Por fim, o Decreto 8.393/2015, norma que incluiu produtos no ANEXO III da Lei 7.798/89, previu que:

*Art. 1º. Ficam incluídos no Anexo III à Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, os produtos constantes do Anexo a este Decreto, de acordo com a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011.* (grifei)

É contra essa inclusão, com base na equiparação concretizada pela lei de 1989, que se insurgem as autoras.

Contudo, em exame de cognição sumária própria deste instante processual, tenho que razão não lhes assiste.

Isto porque, o próprio CTN em seu art. 51, lei ordinária cuja natureza material complementar já fora há muito reconhecida pela jurisprudência do Supremo, previu a possibilidade de a lei equiparar outros entes às indústrias. À margem da discussão que se apresenta na doutrina acerca da existência ou não de hierarquia entre Lei Complementar - LC e Lei Ordinária - LO, o fato é que o art. 7º da

## JURISPRUDÊNCIA

Lei 7.898 de 1989, tão somente, reproduziu e concretizou previsão já inserta na norma-raiz, não sendo com ela conflitante, a princípio, de sorte que não se há falar, ao menos em exame perfunctório, em crise de legalidade, posto que ambas as leis encontram-se em sintonia ao prever a equiparação ora vergastada.

É dizer, a meu ver, poder-se-ia até questionar se a Lei Ordinária tivesse revogado norma que o constituinte reservou à Lei Complementar. Porém, se a Lei Ordinária, atendendo a preceito contido na própria LC, reproduz norma desta última para concretiza-la, não se afigura presente, a meu ver, um conflito aparente de normas.

Por fim, malgrado competir ao augusto STF a interpretação da Constituição Federal, e o exame da afronta direta da lei ao Texto Maior, observo que a CF/88 previu que:

*Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*I - importação de produtos estrangeiros;*

*II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;*

*III - renda e proventos de qualquer natureza;*

*IV - produtos industrializados;*

*V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;*

*VI - propriedade territorial rural;*

*VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.*

*§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.*

*§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*

*I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;(grifei)*

Nessa esteia, repito, em exame de cognição superficial, em que pese reconhecer a sanha fiscal do Governo, tenho que o Decreto 8.393/2015, que incluiu produtos cosméticos, perfumaria e higiene pessoal no ANEXO III da Lei 7.798/89, lei esta que equiparou empresas atacadistas a industriais, atendeu ao art. 51 do CTN, bem como ao comando do art. 153 da Carta Magna, razão pela qual qualquer setor atacadista, desde 1989, com o beneplácito do CTN, pode ter o produto que comercializa incluído na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI.

Também não se há falar em dupla tributação, haja vista que a não-cumulatividade do IPI (art. 153, §3º, II do CF/88) permite que seja compensado o valor devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, de sorte que, como é da sistemática tributária vigente, é o contribuinte-consumidor de produtos desta natureza quem sofrerá o impacto.

Em conclusão, não vislumbro a presença da verossimilhança das alegações autorais à permitir a antecipação dos efeitos parciais da tutela jurídica para suspender os efeitos do Decreto 8.393/2015, não se podendo falar, neste momento, em interferência do Judiciário, diante da escolha do legislador pela norma de incidência.

*Forte em tais razões*, INDEFIRO o pedido de antecipação da tutela requestado.

Cite-se a ré para apresentar contestação no prazo legal.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília, 11 de maio de 2015.

BRUNO ANDERSON SANTOS DA SILVA

Juiz Federal Substituto da 3ª Vara Federal,

(Decisão monocrática publicada no Diário da Justiça Federal da 1ª Região, caderno judicial, disponibilização 14.05.2015, p. 12).

**IPI. COSMÉTICOS, PERFUMARIA E HIGIENE PESSOAL. DECRETO Nº 8.393/2015. EQUIPARAÇÃO DE ESTABELECIMENTO ATACADISTA A INDUSTRIAL PREVISTO NA LEI N. 7.798/1989. ILEGALIDADE. CONCESSÃO DA TUTELA ANTECIPADA.**

CLASSE: 1100 – AÇÃO ORDINÁRIA/TRIBUTÁRIA

AUTOR: NATURA COSMÉTICOS S/A E OUTROS

RÉU: UNIÃO FEDERAL

DECISÃO

Trata-se de ação, com pedido de antecipação dos efeitos da tutela, proposta por NATURA COSMETICOS S/A, objetivando que se declare a ausência de rela-

## JURISPRUDÊNCIA

ção jurídica que sujeite os estabelecimentos atacadistas autores à regra de equiparação a estabelecimentos industriais prevista no art. 7º da Lei nº 7.798/89 e levada a efeito pelo Decreto nº 8.393/15, de modo que não sejam obrigados a recolher valores a título de IPI.

Sustenta a inconstitucionalidade formal da previsão do art. 7º da Lei nº 7.798/89, pois a definição de contribuinte de qualquer imposto deveria ser veiculada por lei complementar, conforme exige o art. 146, III, “a”, da CF. Alega que, pelo mesmo motivo, também seria inconstitucional a previsão do art. 8º do referido diploma legal, que autoriza o Poder Executivo a incluir ou excluir produto da listagem que enseja a aplicação do regime de equiparação do atacadista ao industrial, para fins de incidência de IPI.

É o quanto relato.

Entendo que a alegação do autor, no tocante à inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 7.798/89, é dotada de suficiente verossimilhança.

A Lei nº 7.798/89, em seu art. 7º, valendo-se da previsão do art. 51, II, do CTN, equipara a estabelecimento industrial, para fins de definição do contribuinte do IPI, o estabelecimento atacadista que adquirir os produtos relacionados no anexo do referido diploma legal, de outros estabelecimentos industriais ou dos estabelecimentos elencados nos seus incisos. Eis o teor do referido dispositivo:

Art. 7º. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III, de estabelecimentos industriais ou dos seguintes estabelecimentos equiparados a industrial:

- I - estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira;
- II - filiais e demais estabelecimentos que exerçam o comércio de produtos importados ou industrializados por outro estabelecimento da mesma firma;
- III - estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, mediante a remessa, por eles efetuadas, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos; e
- IV - estabelecimentos comerciais de produtos do capítulo 22 da TIPI, cuja in-



dustrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda.

§ 1º. O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que adquirente e remetente sejam empresas interdependentes, controladoras, controladas ou coligadas (Lei nº 6.404, art. 243, §§ 1º e 2º) ou interligadas (Decreto-Lei nº. 1.950, art. 10, § 2º).

§ 2º. O regime previsto neste artigo será aplicado a partir de 1º. de julho de 1989.

Em seguida, no seu art. 8º, a Lei nº 7.798/89 dispõe:

Art. 8º. Para fins do disposto no artigo anterior, fica o Poder Executivo autorizado a excluir produto ou grupo de produtos cuja permanência se torne irrelevante para arrecadação do imposto, ou a incluir outros cuja alíquota seja igual ou superior a quinze por cento.

O referido dispositivo autoriza, portanto, que o Poder Executivo, através de decreto, altere o rol de produtos constante do anexo, incluindo, por exemplo, um produto que originariamente dele não conste, hipótese na qual os estabelecimentos atacadistas que o adquirem de estabelecimento industrial passarão a ser contribuintes de IPI, ao efetuarem posteriormente a sua venda.

Nesse sentido, foi editado o Decreto nº 8.393/2015, incluindo os produtos de perfumaria, cosméticos e higiene pessoal ao Anexo III da Lei nº 7.798/89, de forma que os estabelecimentos atacadistas ora autores, que adquirem tais produtos de indústria ou importador, passarão a partir de 1º de maio a serem contribuintes do IPI, por ocasião da sua revenda.

Vislumbra-se, em sede de cognição sumária, que a definição do contribuinte do IPI, por equiparação a estabelecimento industrial, acaba sendo levada a efeito pelo Decreto do Poder Executivo, num forte indício de violação ao princípio da legalidade tributária. De fato, a partir da inclusão de determinado produto no anexo da Lei nº 7.798/89, via norma regulamentar, surge a obrigação tributária para o atacadista que o adquire junto aos estabelecimentos previstos no art. 7º.

## JURISPRUDÊNCIA

Nesse caso, parece-me que o Decreto vai além de esmiuçar a previsão legal, tendo caráter inovador na ordem jurídico-tributária, o que, a princípio, afronta o disposto no art. 150, I, da CF.

Também se encontra presente, no caso, o *periculum in mora*, tendo em vista o pesado encargo econômico a que as autoras estarão submetidas com a obrigação de recolherem o IPI no próximo mês.

Diante do exposto, DEFIRO o pedido de antecipação dos efeitos da tutela, para suspender a exigibilidade do crédito tributário a título de IPI na hipótese criada pelo Decreto nº 8.393/2015, em relação às autoras.

Publique-se. Intime-se. Cite-se.

Brasília-DF, 28 de abril de 2015.

ROBERTA DIAS DO NASCIMENTO GAUDENZI

Juíza Federal Substituta da 22ª Vara/DF

(Decisão monocrática não publicada no Diário da Justiça Federal da 1ª Região).

### *Ementas*

**VÍCIO NA DECISÃO PROFERIDA NA FASE COGNITIVA DO PROCESSO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. COISA JULGADA. IMPOSSIBILIDADE DE ALEGAÇÃO NA EXECUÇÃO DO JULGADO. PRECEDENTES.**

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.514.194 - RS (2015/0033003-0)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL

AGRAVADO : SPRINGER CARRIER LTDA

ADVOGADOS : ANA LUIZA I DE S MARTINS

GUILHERME CEZAROTI E OUTRO(S)

PAULO CÉZAR PINHEIRO CARNEIRO

ROBERTO FERREIRA ROSAS

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SÚMULA 7/STJ. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. INAPLICABILIDADE. FATO INCONTROVERSO: VÍCIO CONTIDO NA FASE COGNITIVA. CORREÇÃO NA FASE EXECUTIVA. VEDAÇÃO. VIOLAÇÃO DA COISA JULGADA. PRECEDENTES IDÊNTICOS: RESP 1.241.407/RS, RESP 1.226.074/RS E RESP 1.240.636/RS. HONORÁRIOS.

1. As alegações da agravante quanto à incidência da Súmula 7/STJ no que concerne à diferenciação entre julgamento extra petita e ultra petita revestem-se de inovação recursal, porquanto em nenhum momento foram suscitadas nas contrarrazões do recurso especial, configurando manobra amplamente rechaçada pela jurisprudência desta Corte, pois implica reconhecimento da preclusão consumativa.

2. Ademais, inaplicável o óbice apontado. Primeiro, porque “O exame de mérito do apelo nobre já traduz o entendimento de que foram atendidos os requisitos extrínsecos e intrínsecos de sua admissibilidade, inexistindo necessidade de pronunciamento explícito a esse respeito” (EDcl no REsp 705.148/PR, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 05/04/2011, DJe 12/04/2011). Segundo, porque se afasta “a incidência da Súmula 7/STJ quando a descrição fática constante do aresto recorrido (no sentido de que houve notificação extrajudicial) mostra-se suficiente para visualizar o caso concreto, de modo a viabilizar a adequada subsunção do direito à espécie” (AgRg no REsp 982.589/RJ, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 16/12/2008, DJe 02/03/2009).

3. A Súmula 7/STJ também é inaplicável à espécie, porquanto incontroverso nos autos que houve error in procedendo no julgado da ação ordinária e que tal vício, no entendimento do Tribunal de origem, não estaria acobertado pelo manto da coisa julgada.

4. Nesse contexto, a decisão agravada é clara no sentido de que o entendimento do Tribunal de origem viola a coisa julgada, porquanto eventual correção de decisão, seja ultra petita, seja extra petita, ocorrida durante a fase cognitiva, transitada em julgado, deveria ter sido alegada durante o processo, e não posteriormente, em sede de execução, embargos à execução ou exceção

## JURISPRUDÊNCIA

de pré-executividade, pois tais ações não substituem a via própria e adequada da rescisória. Inúmeros precedentes.

5. Precedentes idênticos: REsp 1.241.407/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/5/2014, DJe 21/5/2014; REsp 1.226.074/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 6/5/2014, DJe 15/8/2014; REsp 1.240.636/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 6/5/2014, DJe 15/8/2014.

6. “Como consequência do provimento do recurso especial e diante das peculiaridades do caso concreto, podem os honorários de sucumbência ser modificados para atender aos ditames do art. 20, § 4º, do CPC” (EDcl no REsp 981.544/DF, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, TERCEIRA TURMA, julgado em 07/08/2014, DJe 15/08/2014).

7. Os honorários advocatícios se mostram adequados, porquanto sopesados o valor da causa e a responsabilidade assumida pelo causídico, além da necessidade de socorrer-se à excepcional instância uniformizadora para ver seu direito assegurado. Agravo regimental improvido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça: “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (Presidente) e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 28 de abril de 2015(Data do Julgamento)

(Ementa do acórdão disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico do STJ, nº 1726, disponibilização 05.05.2015, publicação 06.05.2015, p. 754/756).

**ICMS. CONCESSÃO DE CRÉDITO NA IMPORTAÇÃO DE BENS DO EXTERIOR. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO POR 4 ANOS SEM APROVAÇÃO DO CONFAZ. INCONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO PARA RESSALVAR AS IMPORTAÇÕES JÁ REALIZADAS.**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.481  
ORIGEM :ADI - 4481 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL  
PROCED. :PARANÁ

RELATOR :MIN. ROBERTO BARROSO

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA

ADV.(A/S) : GUSTAVO AMARAL E OUTRO(A/S)

INTDO.(A/S) : GOVERNADOR DO ESTADO DO PARANÁ

INTDO.(A/S) :ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARANÁ

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, julgou parcialmente procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º, inciso II, e dos artigos 2º, 3º, 4º, 6º, 7º, 8º e 11 da Lei nº 14.985, de 06 de janeiro de 2006, do Estado do Paraná, e, por maioria, modulou a declaração de inconstitucionalidade para que tenha eficácia a partir desta sessão, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Ausente, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes. Falou, pela requerente Confederação Nacional da Indústria, o Dr. Gustavo Amaral, OAB/RJ 72.167. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 11.03.2015.

Ementa:. I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS.

1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75.

2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor

## JURISPRUDÊNCIA

devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.

3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica.

4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.

(Ementa disponibilizada no STF DJe nº 92/2015, divulgação 18.05.2015, publicação 19.05.2015, p. 49).

### **MULTA MORATÓRIA. VEDAÇÃO AO CONFISCO. ESTABELECIMENTO DE LIMITE OBJETIVO: 20%.**

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 777.574

ORIGEM :PROC - 200583000170950 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL 5A. REGIAO

PROCED. :PERNAMBUCO

RELATOR :MIN. ROBERTO BARROSO

AGTE.(S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AGDO.(A/S) :S/A EXPORTADORA DE PRODUTOS PERNAMBUCANOS

ADV.(A/S) :ARY ARAÚJO DE SANTA CRUZ OLIVEIRA JÚNIOR E OUTRO(A/S)

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Unânime. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Luiz Fux. Presidência da Senhora Ministra Rosa Weber. 1ª Turma, 28.4.2015.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. VEDAÇÃO AO CONFISCO. MULTA MORATÓRIA. ADOÇÃO DO LIMITE OBJETIVO DE 20%.

1. Não merece reparo o acórdão regional que mantém o valor da multa moratória ao patamar de 20%. Trata-se de montante que se coaduna com a ideia de que a impuntualidade é uma falta menos grave que a violação à legislação tributária.

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(Ementa publicada no STF DJe nº 96/2015, divulgação 21.05.2015, publicação 22.05.2015, p. 1.908).

**MEDIDA JUDICIAL. ADESÃO A PROGRAMA DE PAGAMENTO INCENTIVADO. DESISTÊNCIA ENTRE A PUBLICAÇÃO DA ÚLTIMA DECISÃO E DO TRÂNSITO EM JULGADO. POSSIBILIDADE.**

EMBARGOS DE DECLARACAO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº  
002755351.2010.4.03.0000/SP 2010.03.00.027553-3/SP

INTERESSADO(A) : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : SP000006 DJEMILE NAOMI KODAMA E NAIARA PEL-  
LIZZARO DE LORENZI CANCELLIER

EMBARGADO : ACORDAO DE FLS.520/523

EMBARGANTE : GENERAL ELETRIC DO BRASIL S/A

ADVOGADO : SP302176A ANA LUIZA IMPELLIZIERI DE SOUZA  
MARTINS

: SP163256 GUILHERME CEZAROTI

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

No. ORIG.: 00141582119934036100 19 Vr SAO PAULO/SP

RELATOR: Desembargador Federal MAIRAN MAIA

EMENTA PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO -  
CONTRADIÇÃO PRESENTE

1. Presente contradição no acórdão, impõe-se o acolhimento dos embargos de declaração.

2. Integrado o acórdão, passa sua ementa a figurar nos seguintes termos:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA - ADESÃO A PARCELAMENTO RENÚNCIA ENTRE A PUBLICAÇÃO DA DECISÃO E O TRÂNSITO EM JULGADO - POSSIBILIDADE.

## JURISPRUDÊNCIA

1. A desistência do recurso poderá ocorrer a qualquer momento, desde que não tenha ocorrido o trânsito em julgado da decisão. Precedentes.
2. E válido o pedido de desistência da demanda e renúncia ao direito a ela subjacente formulado em momento anterior ao trânsito em julgado da ação.”
3. Por sua vez, o dispositivo do acórdão passa a constar nos seguintes termos: “Ante o exposto, voto por julgar prejudicado o agravo regimental e, dar provimento ao agravo de instrumento”.
4. Embargos de declaração acolhidos.

## 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, acolher os embargos de declaração, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 14 de maio de 2015.

MAIRAN MAIA

Desembargador Federal

(Ementa publicada no Diário de Justiça da JF 3ª Região, divulgação 22.05.2015, publicação 25.05.2015, p. 1.908).

## **DESISTÊNCIA DE PROCESSO POR ADESÃO AO PARCELAMENTO DA LEI 11.941/2009. REMISSÃO DOS HONORÁRIOS PELA LEI 13.043/2014. APLICAÇÃO RETROATIVA. POSSIBILIDADE.**

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.420.749 - AL (2013/0388919-2)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AGRAVADO : TV GAZETA DE ALAGOAS LTDA

ADVOGADOS : DAVID ARAÚJO PADILHA

LUCIANO PONTES DE M GOMES E OUTRO(S)



EMENTA

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO E REMISSÃO DOS ARTS. 1º, §3º E 3º, §2º DA LEI N. 11.941/2009. REMISSÃO. ENCARGO LEGAL. VERBA HONORÁRIA FIXADA EM JUÍZO NA FORMA DO ART. 20, DO CPC. FATO NOVO. REMISSÃO ESTATUÍDA PELO ART. 38, DA LEI N. 13.043/2014.

1. É incontroverso nos autos que os “honorários previdenciários” os quais a empresa CONTRIBUINTE quer isentar são decorrentes de execuções fiscais de créditos previdenciários que adentraram ao parcelamento ou pagamento à vista previsto na Lei n. 11.941/2009, sendo assim perfeitamente aplicável a norma remissiva prevista no art. 38, da Lei n. 13.043/2014, já que se referem a ações judiciais que foram extintas diretamente pela adesão aos parcelamentos previstos na Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009.

2. No caso, com o pagamento à vista, haverá a extinção das respectivas execuções fiscais, e com o pagamento parcelado, a suspensão até a liquidação do montante total, havendo aí a extinção. Em ambos os casos, havendo pagamento total, os honorários advocatícios previdenciários não poderão ser exigidos. Não faz qualquer sentido cobrar os valores dos honorários dentro do montante dos débitos parcelados para depois repetir tais valores quando houver o pagamento total e as execuções forem extintas.

3. O art. 38, da Lei n. 13.043/2014 faz uso das expressões “qualquer sucumbência” e “todas as ações judiciais”. Não foram excepcionadas da remissão as verbas de honorários previdenciários e as execuções fiscais.

4. Agravo regimental não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

## JURISPRUDÊNCIA

“A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília (DF), 26 de maio de 2015.

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico, edição 1744, disponibilização 29.05.2015, publicação 01.06.2015, p. 5.136/5.137).

### **REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTAÇÃO DO VALOR RECEBIDO COMO RECUPERAÇÃO E DEVOLUÇÃO DE CUSTOS. LEGALIDADE. PRECEDENTES.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.466.501 - CE (2014/0165885-1)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

RECORRENTE : M DIAS BRANCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS

ADVOGADOS : ERICK MACEDO E OUTRO(S)

LEONARDO AVELAR DA FONTE

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

#### EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. ART. 1º DO ATO DECLARATÓRIO - ADI SRF Nº 25/2003. LEGALIDADE. CONSONÂNCIA COM O ART. 44, III, DA LEI N. 4.506/64, ARTS. 12 E 53, DA LEI N. 9.430/96, ART. 41, DA LEI N. 8.981/95, E ART. 7º, DA LEI N. 8.541/92. INCIDÊNCIA DO IRPJ E CSLL NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO DE VALORES DEDUZIDOS ANTERIORMENTE DA BASE TRIBUTÁVEL DO IRPJ E CSLL.

1. A repetição do indébito tributário não escapa à tributação pelo IRPJ e pela CSLL justamente porque que se classifica como “recuperações ou devoluções de custos”, receita operacional prevista no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; art. 53,

da Lei n. 9.430/96; arts. 392, II e 521, §3º, do RIR/99. Sua inserção no lucro operacional deriva do fato de que o pagamento dos diversos tributos, em regra, representa custo dedutível, consoante o art. 41, da Lei n. 8.981/95 e o art. 7º, da Lei n. 8.541/92, regulamentado pelos art. 344, do RIR/99. Na mesma linha, dispõem o art. 12, c/c art. 28, da Lei n. 9.430/96 que esse mesmo valor recuperado deverá ser adicionado ao Lucro Real e ao Lucro Líquido ajustado, a fim de compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. A lógica subjacente a tal sistemática é a de que os valores, acaso não tivessem sido utilizados para o pagamento dos tributos indevidos, não teriam sido originalmente deduzidos na determinação do Lucro Real (base de cálculo do IRPJ) e do Lucro Líquido ajustado (base de cálculo da CSLL). Desse modo, quando retornam para o patrimônio da empresa, desfaz-se a dedução anteriormente feita através da reinclusão dos valores na determinação do lucro operacional. Ou seja, retorna-se ao status quo ante onde os referidos valores teriam sido objeto de tributação. Nessa situação, o fato gerador se dá no momento do retorno dos valores à disponibilidade da empresa, inaugurando-se o prazo decadencial na forma do art. 150, §4º e do art. 173, I, do CTN (conforme o tipo de lançamento), não consistindo isso em qualquer burla ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

3. Tema já enfrentado como fundamento determinante no corpo do recurso representativo da controvérsia REsp. nº 1.138.695 - SC: “De observar que, no caso da repetição de indébito, o tributo (principal) quando efetivamente pago pode ser deduzido como despesa (art. 7º, da Lei n. 8.541/92), a contrario sensu, se o valor for devolvido deve acrescer às receitas da empresa a fim de compor o Lucro Real e o Lucro Líquido ajustado como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois dali só saiu porque se referia a despesa com pagamento de tributo” (REsp. nº 1.138.695 - SC, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.05.2013).

4. Desse modo, correta a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, sobre valores recebidos a título de restituição ou compensação de indébito tributário, sendo lícito o disposto no art. 1º, do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25/2003.

5. Recurso especial não provido.

## JURISPRUDÊNCIA

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

“A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília (DF), 26 de maio de 2015.

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico, edição 1744, disponibilização 29.05.2015, publicação 01.06.2015, p. 5.139/5.140).

#### **ABUSO FISCAL. CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES POR PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. PAGAMENTO DE SALÁRIO-EDUCAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.**

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.467.649 - PR (2014/0170197-9)

RELATOR : MINISTRO OG FERNANDES

AGRAVANTE : GERALDO VÍGOLO

AGRAVANTE : NELSON JOSÉ VÍGOLO

ADVOGADO : LEONARDO ORTOLAN GRAZZIOTIN

AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. NÃO INCIDÊNCIA. AFIRMAÇÃO DO TRIBUNAL DE QUE HOUVE PLANEJAMENTO FISCAL ABUSIVO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. “É entendimento pacífico deste Tribunal, mesmo antes do Código Civil de 2002, que a atividade do produtor rural pessoa física, desprovido de registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), não se enquadra no conceito de empresa, para fins de incidência da contribuição ao salário-educação, prevista no art. 212, § 5º, da CF/88, haja vista a falta de previsão específica no art. 15 da Lei 9.424/96, semelhante ao art. 25 da Lei 8.212/91, que trata da contribuição previdenciária devida pelo empregador rural pessoa física” (REsp 1.514.187/SE, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 07/04/2015).
2. No caso dos autos, a instância ordinária expressamente afastou a contratação dos empregados pela pessoa física, mas sim pela pessoa jurídica por eles constituída. A revisão de tal conclusão demandaria incursão na seara probatória, o que não se revela cabível na via especial, nos termos da Súmula 7/STJ.
3. Agravo regimental a que se nega provimento.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques (Presidente), Assusete Magalhães, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília, 18 de junho de 2015(Data do Julgamento).

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico, edição 1763, disponibilização 26.06.2015, publicação 29.06.2015, p. 1092/1093).

