

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
COORDENADOR

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO XII - EDIÇÃO 45 - MARÇO 2015

REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA:

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria COJUD n. 06, de 14 de novembro de 2005, deferido pela Exmo. Sr. Desembargador Federal Diretor da Revista Carlos Fernando Mathias)
- do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Portaria n. 04, de 29 de abril de 2005, deferido pela Exma. Sra. Desembargadora Federal Diretora da Revista Salette Nascimento)
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob o n. de inscrição 23 – Portaria n. 02, de 26 de outubro de 2005, deferido pelo Exmo. Sr. Desembargador Federal Luiz Carlos de Castro Lugon, Diretor da Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da Quarta Região)
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob n. 14 – Despacho do Exmo. Sr. Desembargador Federal Diretor da Revista José Baptista de Almeida Filho, publicado no DJU de 5 de setembro de 2005, seção 2, página 612)
- do Superior Tribunal de Justiça, a partir de 07 de novembro de 2008. Despacho do Ministro-Diretor da Revista do STJ.
- do Supremo Tribunal Federal, a partir de 21 de outubro de 2009. Registro de número 045-09. Processo n. 33352, publicado no Diário da Justiça Eletrônico, 21 de outubro 2009.

**MP**  
EDITORA



*Editoração*  
Mônica A. Guedes

*Diretor responsável*  
Marcelo Magalhães Peixoto

*Impressão e acabamento*  
Yangraf

Ano XII – Edição 45 – Março 2015

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2015  
Rua Cincinato Braga, 340 - cj. 122  
01333-010 – São Paulo, SP  
Tel./Fax: (11) 3467-2676  
adm@mpeditora.com.br  
www.mpeditora.com.br

ISSN: 1806-1885

## CONSELHO EDITORIAL

André Elali  
Clélio Chiesa  
Cristiano Carvalho  
Edison Carlos Fernandes  
Edmar Oliveira Andrade Filho  
German Alejandro San Martín Fernández  
Guilherme Cezaroti  
Guilherme von Müller Lessa Vergueiro  
Helenilson Cunha Pontes  
Igor Nascimento de Souza  
Ives Gandra da Silva Martins  
José Maria Arruda de Andrade  
Júlio Maria de Oliveira  
Leonardo Freitas de Moraes e Castro  
Marcelo de Lima Castro Diniz  
Marcelo Magalhães Peixoto  
Paulo César Conrado  
Roberto Wagner Lima Nogueira  
Tácio Lacerda Gama



APET – Associação Paulista de Estudos Tributários  
Rua Cincinato Braga, 340 - cj. 122  
01333-010 – São Paulo-SP – Brasil – Fone: (11) 3105-7132



## INSTRUÇÕES PARA PUBLICAÇÃO DE ARTIGOS NA REVISTA DA APET

A *Revista de Direito Tributário da APET* é uma publicação especializada em Direito Tributário, portanto todos os artigos enviados devem versar sobre esse tema.

A publicação dos artigos não importará em retribuição financeira para o(a) autor(a) por parte da MP Editora ou por parte da APET.

A remessa espontânea dos artigos significará a cessão dos direitos autorais à Revista e, uma vez publicados, será permitida posterior reprodução, desde que citada a fonte.

É de responsabilidade do(a) autor(a) a observância da Lei n. 9.610/98.

Os artigos devem ser inéditos e datados do dia da elaboração. Todas as citações devem estar acompanhadas da respectiva fonte de referência.

Os arquivos deverão ser enviados em documento de Word, tendo um mínimo de 15 e um máximo de 20 páginas, observadas as seguintes configurações:

- a) fonte Arial tamanho 11 para o corpo do texto e Arial 9 para as notas de rodapé e citações; espaçamento entre linhas de 1,5 cm.
- b) margens em página com formato A4: superior 2,5 cm; inferior 2,5 cm; esquerda 3,0 cm; e direita 3,0 cm. O espaçamento entre linhas é 1,5 cm;

O(A) autor(a) deverá enviar também um minicurrículo de seu histórico profissional e acadêmico, bem como os dados para contato.

Os artigos poderão ser encaminhados para o Coordenador Geral da Revista, Marcelo Magalhães Peixoto, por e-mail ([mmmp@apet.org.br](mailto:mmmp@apet.org.br)) ou, na forma impressa, para o endereço: Rua Cincinato Braga, 340 - cj. 122, Bela Vista, CEP 01333-010, São Paulo – SP.

Após o recebimento, os artigos serão avaliados pelo Conselho Editorial da Revista.



## **AUTORES**

### **COORDENADOR GERAL DA REVISTA**

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

### **RESPONSÁVEL PELA JURISPRUDÊNCIA DA REVISTA**

GUILHERME CEZAROTI

### **FABRÍCIO DOS REIS BRANDÃO**

Advogado especialista em Direito Tributário pelo CEU/SP; em Processo Tributário pela COGEAE/SP; em Imposto Sobre a Renda das Empresas pela APET/SP. Sócio-Gerente de Reis Brandão Advogados Associados desde 01/2006.

### **FERNANDA DONNABELLA CAMANO DE SOUZA**

Advogada. Sócia de Souza, Schneider, Pugliese e Sztokfisz Advogados. Especialista em Direito Tributário pela COGEAE-PUC-SP. Mestre em Direito do Estado e doutoranda pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Advogada com ampla experiência de atuação no contencioso judicial tributário, principalmente nos Tribunais Regionais Federais e Tribunais Superiores (STJ e STF).

### **GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEÃO**

Advogado no Rio de Janeiro. Professor na graduação e pós-graduação da Pontifícia Universidade Católica do RJ (PUC-Rio). Membro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

### **IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército – ECEME e Superior de Guerra – ESG. Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres

(Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa da Universidade de Craiova (Romênia) e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO – SP. Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária.

### **LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO**

Doutorando em Direito Tributário Internacional pela Universiteit Leiden, Holanda. Mestre (*summa cum laude*) em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). *Master of Laws* (LL.M.) in Taxation pela Georgetown University Law Center, EUA (*Graduate Tax Scholarship e Dean's Certificate Award*). Pós-Graduado em Direito Tributário Internacional pelo IBDT. Pós-Graduado em Direito Tributário pelo IBET. Foi associado estrangeiro do escritório *Milbank, Tweed, Hadley and McCloy LLP* em Nova Iorque (2011-2012) e *Tax Section Reporter* representante do Brasil na *International Bar Association* (IBA) de Londres (2012-2014). Coordenador da Comissão Tributária do IBRADEMP e Membro do Conselho Editorial da *Revista de Direito Tributário da APET*. Professor Convidado dos Cursos de Pós-Graduação e Extensão na Escola Superior de Advocacia da OAB-SP; da Trevisan Escola de Negócios; da Fundação Armando Álvares Penteado de São José dos Campos; da Associação Paulista de Estudos Tributários; da GVLaw; do INEJE e do IBDT. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado do Estado de São Paulo (TIT-SP). Advogado em São Paulo.

### **MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES**

Advogada em São Paulo, integrante da Advocacia Gandra Martins. Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária, atual IICS – Instituto Internacional de Ciências Sociais. Membro do Conselho Superior de Direito FECOMÉRCIO – SP. Membro do Conselho do IASP. Membro da Diretoria da Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT. Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas. Professora do Centro de Extensão Universitária.



# SUMÁRIO

<b>ARTIGOS</b>	<b>13</b>
COISA JULGADA INCONSTITUCIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	15
<i>Fabrizio dos Reis Brandão</i>	
1. Introdução	15
2. Conceitos importantes para o tema	17
3. Relatos sobre relativização da coisa julgada	22
4. Efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle concentrado e coisa julgada em matéria tributária	24
Considerações finais	37
Referências	37
A INTERRUPÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA EM FACE DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL	41
<i>Fernanda Donnabella Camano de Souza</i>	
CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO STOCK OPTION PLAN	47
<i>Gustavo Junqueira Carneiro Leão</i>	
1. Considerações iniciais	47
2. Conceito e natureza jurídica	48
3. Análise dos momentos do <i>stock option plan</i> e sua tributação	59
4. Conclusões	63
PROGRAMAS EDUCACIONAIS MUNICIPAIS PRÓ-SUPERIOR E PROEDUC: HERMENÊUTICA JURÍDICA APLICADA À SUPOSTA LIMITAÇÃO TEMPORAL PARA COMPENSAÇÃO DE SALDO A RECEBER, POR INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR, DE BOLSAS DE ESTUDO COM DÉBITO DE ISS	65
<i>Leonardo Freitas de Moraes e Castro</i>	
I. Introdução	65
II. Legislação instituidora dos incentivos “PRÓ-SUPERIOR” e “PROEDUC”	67
	9

III. Argumentos que fundamentam a inexistência de limitação temporal para a compensação dos saldos de recebíveis	70
IV. Conclusão	86

**PARECER** **89**

IMPOSSIBILIDADE DE ADOÇÃO DE INTEGRAÇÃO ANALÓGICA PARA IMPOSIÇÃO DO ISS, EM HAVENDO ESPECIFICAÇÃO DOS SERVIÇOS COM ALÍQUOTA MENOR, OBJETIVANDO ALÍQUOTA SUPERIOR – REGIME JURÍDICO DO ISS PARA INTELIGÊNCIA DA APLICAÇÃO DA LISTA DE SERVIÇOS – PARECER	91
---	----

*Ives Gandra da Silva Martins*

*Marilene Talarico Martins Rodrigues*

**JURISPRUDÊNCIA** **131**

INTEIRO TEOR

TRIBUTÁRIO. ISS. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. COLETA E ANÁLISE DO MATERIAL EM UNIDADES DIVERSAS. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. (STJ, 1ª TURMA).	133
PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENTREGA DE MERCADORIAS VENDIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. (STJ, 2ª TURMA).	165
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SUBSTITUIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. MP 540, CONVERTIDA NA LEI N. 12.546/2011. CONSTITUCIONALIDADE. PECULIARIDADE DO CASO. EFEITO INVERSO. LACUNA SUPRIMIDA POR REDUÇÃO TELEOLÓGICA. (TRF 4ª REGIÃO, 1ª TURMA).	196
TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. LEI 11.941/2009. JUROS DE MORA. PERÍODO ENTRE A ADESÃO E A CONSOLIDAÇÃO. LEGALIDADE. (STJ, 2ª TURMA).	212

## DECISÕES MONOCRÁTICAS

ICMS. IMPORTAÇÃO DE MÁQUINAS DE TRANSMISSÃO DE DADOS DE TRANSAÇÕES FINANCEIRAS POR INTERMÉDIO DE CARTÕES DE DÉBITO E CRÉDITOS. INEXIGIBILIDADE ANTES E DEPOIS DA EC 33/2001. (STF, MIN. DIAS TOFFOLI).	219
--	-----

## EMENTAS

COFINS. VENDA DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR COOPERATIVAS A NÃO-COOPERADOS. EXCLUSÃO DO CONCEITO DE ATO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL. (STF, PLENO).	223
PIS. VENDA DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR COOPERATIVAS A NÃO-COOPERADOS. EXCLUSÃO DO CONCEITO DE ATO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE TRATAMENTO DIFERENCIADO PARA AS COOPERATIVAS. (STF, PLENO).	228
TRIBUTÁRIO. MULTA. REDUÇÃO PARA 100% DO VALOR DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE DE PATAMARES SUPERIORES. (STF, 1ª TURMA).	231
EVENTUAL INCONSTITUCIONALIDADE DA DESVINCULAÇÃO PARCIAL DA RECEITA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. DEVOLUÇÃO AO CONTRIBUINTE DO MONTANTE CORRESPONDENTE AO PERCENTUAL DESVINCULADO. INOCORRÊNCIA. (STF, PLENO).	233
ECT. TRANSPORTE DE ENCOMENDAS. ICMS. IMUNIDADE. (STF, PLENO).	234
CPMF. SUBSTITUIÇÃO PELO AUMENTO DO IOF. PORTARIA MF 348/1998. AUSÊNCIA DE PROVA DE DESTINAÇÃO ESPECÍFICA DO TRIBUTO MAJORADO. (STF, 1ª TURMA).	237
AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO PELA RECEITA FEDERAL MEDIANTE OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES JUNTOS ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. RESERVA DE JURISDIÇÃO NÃO OBSERVADA. PRECEDENTES. (TRF3, 4ª TURMA).	238



## ARTIGOS



# COISA JULGADA INCONSTITUCIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Fabício dos Reis Brandão

## 1. Introdução

Atualmente, a teoria que melhor explica o direito é a “teoria tridimensional específica”, de Miguel Reale, pela qual o direito deve ser compreendido como fato, valor e norma em uma interação mútua e dialética<sup>1</sup>.

A grandiosidade de Miguel Reale foi entender o direito como uma ciência dinâmica, e não somente um emaranhado de normas situadas em um determinado momento histórico de um povo.

Percebe-se a importância da contribuição desse autor na medida em que se aplicam técnicas de interpretação do texto da lei.

Por exemplo, o direito à igualdade foi concebido como uma isonomia formal, o que se desprende do momento histórico em que se compreendia a Revolução Francesa, que tinha como lema “liberdade, igualdade e fraternidade”; atualmente, houve mudança de paradigma das técnicas de interpretação ou valoração desse mesmo instituto, que ganhou nova concepção, como um direito à igualdade substancial.

Lembra-se que quando tal situação ocorre em um instituto de natureza constitucional, tal fenômeno é denominado mutação constitucional.

---

1. A dialética aqui mencionada é aquela de complementaridade, exposta por Miguel Reale, no livro *Lições Preliminares de Direito*, p. 91, da seguinte forma: “Essa dialética compreende o processo histórico, não como uma sucessão de sínteses que se imbicam através de novas teses e antíteses, mas sim como um processo sempre aberto, no qual os fatores opostos se implicam e se complementam, sem jamais se reduzirem um ao outro, ao contrário do que ocorre na dialética hegeliano-marxista”.

Assim sendo, explica-se facilmente por que a letra da lei ganha vida própria; a sua interpretação pode ser alterada na medida em que a sociedade, em seu contexto histórico-cultural, muda o entendimento sobre suas técnicas de interpretação ou dos próprios institutos decorrentes da lei.

Com essa teoria, fica prejudicada a concepção de que se deve excluir qualquer valoração na definição do direito, como defendiam Hans Kelsen e Norberto Bobbio, pois o que ocorre é que esse valor é decorrente do próprio contexto histórico-cultural da sociedade<sup>2</sup>, e isso se dá em todos os momentos da vida da lei, desde o seu nascimento até o momento de sua aplicação no caso concreto.

Daí a afirmação de RECASÉNS SICHES de que o “Direito é uma obra humana social (fato) de forma normativa destinada à realização de valores”.<sup>3</sup>

A partir desse entendimento é fácil compreender que o direito é dinâmico, que as leis possuem vida própria, mas dentro de um determinado contexto histórico social.

Por esse motivo, é possível afirmar que a valoração de um determinado instituto do direito pode ser alterada com o tempo, adequando-se às mudanças de paradigmas de uma determinada sociedade.

Lembramos que cada intérprete tem em si um conjunto de vivência social e intelectual que permite uma interpretação própria da lei.

Ultimamente, o legislador e o próprio intérprete vêm buscando atender cada vez mais as ânsias da sociedade, ponderando o princípio da segurança jurídica em busca do que seja a justiça<sup>4</sup> dentro de um Estado Democrático de Direito.

---

2. Sobre a concepção de Miguel Reale do que seja valor, ver: REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 43.

3. REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 42.

4. Miguel Reale qualifica a justiça “como valor franciscano, vendo nela um valor-meio, sempre a serviço dos demais valores para assegurar-lhes seu adimplemento,



Destarte, ingressando em uma questão prática do tema, não parece ser justo cobrar um tributo, declarado inconstitucional pelo STF, de um contribuinte, pelo fato de ter obtido uma decisão transitada em julgado de um juiz singular dizendo que o tributo era constitucional. Enquanto todos os seus concorrentes não pagam tal tributo.

É esse o objetivo deste estudo: em uma análise construtiva, observar os limites constitucionais da aplicação da coisa julgada em matéria tributária.

Deve-se ressaltar que, o tema “relativização da coisa julgada” é distinto nos vários ramos do direito, uma vez que os princípios ou uma de suas faces atuam de forma diversa.

E ainda, existem princípios específicos em cada matéria do direito, assim, neste trabalho dar-se-á ênfase à relativização da coisa julgada em matéria tributária.

## **2. Conceitos importantes para o tema**

### **2.1. Coisa julgada**

A coisa julgada é um instituto do direito processual que torna imutável e indiscutível os casos já julgados, evitando, dessa maneira, o surgimento de decisões contraditórias sobre o mesmo caso concreto, inserindo confiabilidade ao ordenamento jurídico brasileiro.

Destaca-se aí, o objetivo central do instituto da coisa julgada como muito bem leciona Liebman:

---

em razão da pessoa humana, que é o valor-fim”. Disponível em: [http://pensadoresbrasilios.home.comcast.net/MiguelReale/variacoes\\_sobre\\_a\\_justica\\_2.htm](http://pensadoresbrasilios.home.comcast.net/MiguelReale/variacoes_sobre_a_justica_2.htm). Acesso em 28/09/2004.

O verdadeiro problema da coisa julgada, característico e único da atividade jurisdicional: o de que se possa um outro ato da mesma autoridade reexaminar o caso já decidido e julgar de modo diferente, sem infirmar assim a validade do ato precedente, mas criando um conflito entre duas decisões, com todos os seus conhecidos inconvenientes que daí promanam (LIEBMAN, *apud* ROCHA, 2002, p. 170).

Nesse sentido, não fosse pela autoridade da coisa julgada, as questões poderiam ser rediscutidas, o que possibilitaria a formação de decisões contraditórias sobre o mesmo caso concreto e/ou a eternização da discussão, gerando insegurança e inconfiabilidade no meio jurídico.

O instituto da coisa julgada foi estudado pelo doutrinador peninsular Liebman, que concebeu o sentido adotado pelo legislador brasileiro; dessa forma, a coisa julgada é:

(...) a imutabilidade do comando emergente de uma sentença. Não se identifica ela simplesmente com a definitividade e intangibilidade do ato que pronuncia o comando; é, pelo contrário, uma qualidade mais intensa e mais profunda, que reveste o ato também em seu conteúdo e torna assim, imutáveis, além do ato em sua existência formal, os efeitos, quaisquer que sejam, do próprio ato (LIEBMAN, 1981, p. 54).

Destarte, a partir de Liebman passa-se a entender mais claramente os domínios da sentença e da coisa julgada, assim, esta surge como uma qualidade da sentença e não como seu efeito. Pode-se imaginar inclusive uma sentença sem que haja a coisa julgada.

Percebe-se que a imutabilidade e a indiscutibilidade possuem dois aspectos: o do processo (coisa julgada formal) e o do mundo real atingido pela eficácia da sentença (coisa julgada material).

A coisa julgada material é uma “manta” que encobre o próprio comando da sentença aplicada ao caso concreto (efeitos substanciais da

sentença), assim, é a imutabilidade decorrente da aplicação prática da decisão no caso concreto.

Depreende-se, então, que ela atinge diretamente a relação entre as pessoas que são partes da lide, e/ou que possuem direitos afetados pela lide. Portanto, nenhum outro juiz poderá alterar o que ficou decidido naquela lide.

Já a coisa julgada formal é um instituto endoprocessual, ou seja, limita-se no âmbito processual, de tal forma que ocorre no momento em que não é cabível nenhum recurso, operando a eficácia desse instituto, colocando um fim na relação processual.

Dessa forma, o processo que foi encerrado não pode mais ser aberto, e nenhum juiz ou tribunal poderá se manifestar naquele processo produzindo ato que possa alterar ou renovar a sentença irrecorrível.

Outro ponto importante sobre coisa julgada é saber qual é a proteção constitucional que é dada a esse instituto.

Os que defendem a relativização da coisa julgada vêm seguindo o entendimento de LIMA; segundo esse autor, a coisa julgada protegida pelo art. 5º, XXXVI da Constituição Federal,

(...) se dirige ao legislador ordinário. Trata-se, pois, de sobre-direito, na medida em que disciplina a própria edição de outras regras jurídicas pelo legislador, ou seja, ao legislar é interdito ao Poder legiferante “prejudicar” a coisa julgada. É esta a única regra sobre “coisa julgada” que adquiriu foro constitucional. Tudo o mais no instituto é matéria objeto de legislação ordinária (LIMA, 1997, p. 84).

Tal entendimento pode ser reforçado com a visualização de algumas das exceções existentes, como é o caso do artigo 741, parágrafo único, do CPC, assim como a Ação Rescisória, hipóteses de desconstituição da coisa julgada e que se encontram na legislação infraconstitucional.

## 2.2. Supremacia constitucional

A premissa mais importante deste estudo é entender que a Constituição Federal é superior a qualquer outra norma ou ato do Estado, ou seja, se encontra no ápice da hierarquia jurídica do país.

Assim, as normas infraconstitucionais devem ser submetidas a uma “filtragem” constitucional, garantindo a máxima eficácia de seus preceitos, senão vejamos:

A validade de uma norma decorre, como muito bem assinala Hans Kelsen, de outra norma de hierarquia superior, que decorre de outra, assim por diante até se chegar na norma fundamental (a Constituição). Logo:

(...) A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida, de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental – pressuposta. A norma fundamental – hipotética, nestes termos, é, portanto, o fundamento de validade último que constitui a unidade desta interconexão criadora (KELSEN, 1998, p. 247).

Nota-se que há um escalonamento de normas no sistema jurídico, tendo no seu ápice a Constituição, de tal forma que todas as outras normas devem estar de acordo com a norma fundamental.

Isso é importante para que haja um conjunto normativo estruturalmente coeso dentro de um sistema jurídico.

Portanto, entende-se que a Constituição é a fonte primária de todos os princípios, direitos, deveres e garantias estruturais, que embasa todo o restante do ordenamento jurídico de um país.

Destarte, exigir-se que a legislação infraconstitucional seja subordinada à supremacia constitucional é pressuposto basilar do Estado de Direito, uma vez que “*está ligada a vontade estatal estruturada na sua concepção orgânica e assentada nos valores sociais, econômicos, jurídicos e culturais que lhe dão conformidade*” (NASCIMENTO, 2002, p. 10).

É válido ressaltar que, a supremacia constitucional é emanada dos anseios da própria sociedade sob muitos aspectos, entre eles a ordem histórica, religiosa, moral, tecnológica, econômica, geográfica, entre outros; tudo isso entre aquele exato momento em que se formou o poder constituinte originário até a promulgação da Carta Política (DINIZ, 2003, p. 85), inclusive, o momento da aplicação desta no caso concreto.

Nesse ponto, para que essa estrutura seja respeitada, é necessário que haja um eficiente sistema de controle de constitucionalidade, para evitar o surgimento de normas que destoem da coerência do sistema.

Porém, não é somente a norma que deve respeitar a Constituição, todos os atos emanados do Estado também devem respeitá-la.

É certo que os atos administrativos estão adstritos ao controle judicial, e está se falando não somente de atos administrativos *stricto sensu*, mas de todos os atos estatais, inclusive os do Poder Judiciário.

Observa, corretamente, VIEIRA DE ANDRADE que “embora os tribunais formem um dos poderes do Estado, não há em princípio a preocupação de instituir garantias contra as suas decisões”.

Isso ocorre, pois sempre se parte da ideia de que o Poder Judiciário, competente para subsumir a norma a dado caso concreto, busca a defesa dos direitos e garantias fundamentais expressos na Constituição, defendendo o ideal de justiça. No entanto, como muito bem analisa Paulo Otero:

(...) tal como sucede com os outros órgãos do poder público, também os tribunais podem desenvolver uma atividade geradora de situações patológicas, proferindo decisões que não executem a lei, desrespeitem

os direitos individuais ou cujo conteúdo vá ao ponto de violar a Constituição (Otero, 1993, p. 32).

Seguindo o mesmo entendimento, Cármen Lúcia Antunes Rocha menciona que:

O sistema Constitucional é harmonioso e como tal haverá que ser interpretado e aplicado. O que desafina do seu ordenamento básico não tem valor, ainda que emanado de ato do próprio Poder Público. O Estado não está acima da Constituição, nenhum dos seus agentes está. Todos são agentes segundo a Constituição, afetos e submetidos a ela, atuantes em conformidade estrita a seus ditames (ROCHA, 2004, p. 180).

Portanto, essas decisões “patológicas” geram um senso de repúdio pela sociedade quando transitadas em julgado, não mais sujeitas a recurso, ou pior, quando decai o curto prazo para interpor ação rescisória, principalmente quando relacionado à matéria tributária, como se demonstrará adiante.

É válido ressaltar que a Constituição é, também, um limitador da atuação estatal em favor do cidadão, ou seja, ela baliza a atuação do Estado em todas as esferas, evitando que se crie um colapso no sistema estatal.

Portanto, em matéria tributária, a Constituição visa limitar a atuação da Administração Pública, fazendo com que esta se sustente impondo aos contribuintes uma carga tributária justa, conforme os princípios fundamentais e estruturadores do sistema constitucional tributário.

### **3. Relatos sobre relativização da coisa julgada**

A impossibilidade de se fazer coisa julgada em alguns casos em particular não é um assunto novo, como se percebe em um trecho do livro de um professor catedrático da Faculdade de Direito de São Paulo publicado em 1922:

Por motivos especiaes de alta moral e conveniência publica, ensinam-n'ò os mais autorizados escriptores do Direito Judiciário, não produzem nunca o effeito de coisa julgada as sentenças proferidas em causas matrimoniaes, taes como as de nullidade ou de annullação de casamento e as de desquite, ainda que esgotados estejam, ou não tenham sido interpostos contra ellas os respectivos recursos (...). Também não fazem coisa julgada, entre nós, as «sentenças nullas», isto é, aquellas que, como dizia a Ord. Do Liv. 3.º, Tit. 75, princ., «por Direito, são nenhuma e de nenhum effeito, e nunca em tempo algum passam em cousa julgada», por eivadas de vícios substanciaes e insanáveis (GUSMÃO, 1922).

Ocorre que, na atualidade, como muitos doutrinadores vêm afirmando, a coisa julgada ganhou mais força do que deveria, tornando imutáveis decisões que padecem de vício de inconstitucionalidade.

Essa violação fica mais evidente quando uma decisão inconstitucional coberta pela coisa julgada gera efeitos a um grande conjunto de pessoas como ocorre, em alguns casos, em matéria tributária, por se tratar de direito público impositivo.

Todavia, quando se trata de direito tributário, o assunto se torna delicado, uma vez que se enfrenta o tema de arrecadação de valores, através de tributos, pelo Estado, gerando um choque de interesses entre o Estado e os contribuintes.

Como já mencionada, a relativização da coisa julgada em matéria tributária tem alguns pontos específicos que em outras esferas do direito não há; isso ocorre devido à forma peculiar que alguns princípios se identificam e atuam dentro desta disciplina, e ainda devido a alguns princípios específicos que surgem nesse ramo do direito público.

Ressalta-se aqui, que o CPC, quando foi elaborado, estava voltado à solução de litígios relacionados ao direito privado, tanto é que em vários

momentos se tem legislação processual própria regulando litígios que envolvem o direito público impositivo<sup>5</sup>.

Não obstante ao que foi dito até aqui, a coisa julgada é um instituto da maior importância no meio jurídico, uma vez que guarda a estabilidade dos casos já decididos pelo Judiciário devendo, portanto, ser resguardado.

A relativização da coisa julgada que muitos doutrinadores defendem não ocorreria em todos os casos, mas sim, apenas em alguns casos bem específicos, aumentando, inclusive a efetividade do Poder Judiciário.

Esses são aqueles nos quais a coisa julgada padece de vício de inconstitucionalidade.

Portanto, ver-se-ão alguns casos nos quais ocorre a relativização da coisa julgada.

#### **4. Efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle concentrado e coisa julgada em matéria tributária**

Tendo em vista a dinâmica da sociedade, faz-se mister que as normas jurídicas ganhem vida própria para que não atrapalhem, reduzam ou gerem discrepâncias no andar do desenvolvimento da população e suas instituições.

Assim, com o desenvolvimento normativo do direito tributário, cuja codificação ocorreu no Código Tributário Nacional (1966), assim como com a Constituição da República de 1988, houve um crescimento da figura do Estado arrecadador e uma imposição de uma carga tributária cada vez maior, surgindo um contexto propício para um efetivo conflito de interesses entre o Estado e o contribuinte.

---

5. Sobre Teoria da Imposição Tributária ver: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 1-8.



Destarte, quando da elaboração do CPC não se imaginava o conflito na área do direito público, principalmente em matéria tributária, surgindo, na década de 90, o problema da coisa julgada em matéria tributária.

Ressalta-se que, o direito tributário possui natureza impositiva, é uma vontade unilateral do Estado que impõe ao contribuinte a obrigação de pagar tributo sob pena de execução forçada ou até mesmo de responsabilidade penal.

Não obstante, a Constituição Federal, assim como outros instrumentos normativos infraconstitucionais, tenta evitar que o Estado ingresse no patrimônio do contribuinte mais do que o razoável.

Por outro lado, surgem alguns dispositivos normativos elaborados pelo próprio Estado, seja através do Poder Legislativo ou do Poder Executivo, a fim de atenuar ou extinguir essas defesas dos contribuintes. Daí a importância do controle de constitucionalidade para a defesa dos direitos do contribuinte.

Portanto, quando há a declaração de inconstitucionalidade de uma lei, aqui tratada em seu sentido mais amplo, o Estado não pode se aproveitar dos efeitos que essa lei (nula) gerou, devendo restituir os valores pagos aos respectivos contribuintes, sob pena de cancelar uma conduta muito mais que ilícita, inconstitucional.

Nesse contexto, a relativização da coisa julgada com a declaração de inconstitucionalidade de uma lei através do controle concentrado pode se manifestar com efeitos diferentes, trazendo, inclusive, alguns direitos ou obrigações ao contribuinte dependendo de cada caso em particular.

Tentar-se-á examinar algumas situações em que isso ocorre.

#### **4.1. Quando lei benéfica ao contribuinte é declarada inconstitucional em controle difuso, com decisão transitada em julgado, tendo decorrido o prazo da ação rescisória, e, posteriormente, há a declaração de constitucionalidade da mesma pelo STF**

Essa situação pode ocorrer quando a lei, tida como inconstitucional no controle difuso de constitucionalidade, traz algum benefício tributário ao contribuinte, e, por ter sido considerada inconstitucional pelo juiz, este não a aplica no caso concreto, gerando prejuízos tributários ao contribuinte, que não terá tais benefícios.

No entanto, posteriormente, essa lei é declarada constitucional pelo STF através do controle concentrado.

Aqui surgem os questionamentos:

Tendo a decisão do juiz transitado em julgado, pode a coisa julgada formada ser flexibilizada, e aquela lei voltar a ser aplicada àquele contribuinte?

Em caso positivo, como ficaria a situação dos valores já pagos por este contribuinte até a declaração de constitucionalidade do STF?

Haveria possibilidade de restituição ou não? Sem sombra de dúvida é exatamente nesse ponto que a doutrina diverge.

Para alguns, como Gustavo Valverde, a coisa julgada prevalece à declaração do STF; já outra corrente, encabeçada por Teresa Arruda Alvim e José Garcia Medina, inicia-se prazo para ingressar com ação rescisória; e há ainda entendimentos como o de Helenilson Pontes, segundo o qual sequer abre prazo para ingressar-se com rescisória, pois a partir da declaração de constitucionalidade da lei pelo STF, a lei deve retornar a ser aplicada independentemente de qualquer medida judicial ou administrativa.

Numa análise contextual e fática, há uma tendência de que o legislador permita a utilização do Judiciário somente em último caso, evitando

um emaranhado de processos incentivados tão somente pelo “enferrujamento” da burocracia estatal.

Nesse contexto, a EC-45 acrescentou o art. 103-A na CF, em consonância com o ensinamento de Helenilson Pontes. Esse dispositivo preceitua que a Súmula Vinculante, editada pelo STF, vincula a administração direta e indireta e aos outros órgãos do Judiciário.

Assim, o órgão competente de recolher um determinado tributo deverá fazê-lo aplicando a lei declarada constitucional pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade ou mesmo acatando o disposto em Súmula Vinculante (adoção legislativa da teoria da abstrativização do controle difuso de constitucionalidade), mesmo se tiver decisão transitada em julgado autorizando a não aplicação da lei.

Inclusive, em caso análogo, que apresenta a hipótese do item 4.4 deste artigo, o STF acolheu tal entendimento na elaboração da Súmula Vinculante n. 08, que possui a seguinte redação:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Na formulação do verbete sumular, a Corte Constitucional modulou os efeitos de sua decisão, reconhecendo como legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos artigos tidos como inconstitucionais, quando não impugnados antes da data da decisão daquela Corte. Assim, se o contribuinte impugnou judicialmente e teve decisão contrária, pode conseguir revertê-la.

Outra questão, que inclusive gera muito mais questionamentos e divergências que a acima tratada, é se é possível ao contribuinte a repetição de indébito tributário dos valores já pagos a maior.

Para um correto entendimento, inclusive prático da situação, é necessário saber qual é a natureza jurídica da declaração de constitucionalidade da lei.

Caso se entenda que a decisão de mérito do controle de constitucionalidade no controle abstrato feito pelo STF tem natureza meramente declaratória, conseqüentemente se chegará à conclusão de que seus efeitos são retroativos atingindo todos os fatos de que cabia aplicação da norma desde a sua entrada em vigor no ordenamento jurídico.

Dessa forma, cabível a repetição de indébito dos valores pagos a maior, atingindo os últimos cinco anos, prazo esse contado da declaração de constitucionalidade da lei pelo STF (RESP 419980).

É válido ressaltar que ambas as turmas de direito público do STJ, encerrando uma longa divergência sobre o assunto, manifestaram seu entendimento no sentido de que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo prescricional para a repetição de indébito é de até dez anos, caso a homologação não ocorra antes dos cinco primeiros anos (cinco mais cinco); nesse sentido RESP 659989, ERESP 435835.

Porém, a LC 118 que entrou em vigor em junho de 2005, trouxe o seguinte texto: “Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei”<sup>6</sup>.

Desta feita, o STJ alterou seu entendimento quanto ao prazo de “5 mais 5”, e passou a entender da seguinte forma: relativamente aos paga-

---

6. Tal dispositivo poderá ser declarado inconstitucional, uma vez que o nosso sistema jurídico, nos moldes da CF-88, não permite leis meramente interpretativas, pelo motivo de que a interpretação de uma lei é de competência do Judiciário, não podendo o legislativo ingressar nessa seara, apesar de que o STJ tem entendido que não se trata de lei interpretativa, mas sim de uma inovação no mundo jurídico, pois o texto excluiu a interpretação tida como correta por aquela Corte.

mentos indevidos de tributos feitos a partir de 9 de junho de 2005 – data da entrada em vigor da lei –, o prazo para o contribuinte pedir a restituição é de cinco anos a contar do pagamento.

Relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece à tese dos cinco mais cinco, limitada ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

Por outro lado, se se entender que a decisão de mérito do nosso Tribunal Constitucional em sede de controle abstrato for constitutiva, dever-se-á falar no efeito *ex nunc*, ou seja, os efeitos se projetam a partir da declaração de constitucionalidade, não possuindo, o contribuinte, direito à restituição de indébito dos valores pagos a maior, tendo apenas o direito de ter a lei de benefício fiscal aplicada a partir de então.

Não obstante a esses entendimentos, o ordenamento jurídico brasileiro permite o entendimento de que uma norma inconstitucional seja nula, devendo assim ser declarada expurgando todos os efeitos que produziu, pois era uma norma inexistente (AgRg no AgRg no RESP 605317, julgado em março de 2005, pela 1ª Turma do STJ, que faz remissão ao acórdão citado abaixo), como se observa no seguinte julgado:

(...) quando houver declaração de inconstitucionalidade do tributo, tendo em vista que tal declaração expunge do mundo jurídico a norma, que será considerada inexistente ab initio. Sua nulidade conta-mina, ab ovo, a exação por ela criada, que será considerada, a partir da declaração de inconstitucionalidade, devido aos seus efeitos erga omnes, como se nunca tivesse existido. O direito à restituição do indébito que emana deste ato de pagar tributo inexistente dar-se-á, na espécie, por meio de compensação tributária, não podendo, em hipótese alguma, ser limitado, sob pena de ofensa ao primado da supremacia da Constituição (REsp189052, julgado em novembro de 2003) (grifo nosso).

E ainda, há outras interpretações possíveis, como a do ilustre autor FISCHER:

(...) na declaração de inconstitucionalidade, a atribuição de efeitos “*ex nunc*” ou “*ex tunc*” não leva em consideração um critério casual (do vício existente), mas, sim, um critério finalístico (...). Com isso, fixe que o efeito “*ex tunc*” não é da nulidade da norma. Esta, retroage ou não, dependendo do regime jurídico que lhe atribuir o ordenamento (...) mas, independente disso, a norma será (desde sempre) inválida/nula (FISHER, 2004, p. 246).

De acordo com esse último entendimento, o nosso sistema admite a nulidade da norma declarada inconstitucional pelo STF no controle abstrato, de tal forma que sua decisão é meramente declaratória, apenas declarando uma nulidade já existente; não obstante, o regime jurídico dessa declaração nem sempre será retroativo (efeito *ex tunc*), pois, para esse autor, o que prevalece no nosso sistema judicial de controle é o critério finalístico que embasa a decisão.

Dessa forma, é perfeitamente compatível conviver, entre as nulidades, os efeitos *ex tunc* e *ex nunc* no atual sistema de controle de constitucionalidade.

Para reforçar a tese de FISCHER, o Guardiã da Constituição não somente faz o controle jurídico da Constituição Federal como também faz o controle político, que muitas vezes contradiz o direito e suas teorias.

Portanto, não foi por acaso que o nosso legislador vem acolhendo esse entendimento e fez com que isso ficasse bem visível na Lei 9.868/99, em seu art. 27; segundo este dispositivo, o STF pode, “tendo em vista razões de segurança jurídica ou de **excepcional interesse social**” (grifo nosso) decidir a partir de quando os efeitos da declaração tenham eficácia.

Nesse sentido, o STF terá que analisar cada caso, observando inclusive o respaldo financeiro do ente que deveria restituir o tributo, não podendo prejudicá-lo nas suas atividades normais.

O que não pode é o Supremo decidir pelos efeitos *ex tunc* e os outros órgãos do Judiciário não permitirem a repetição, ou se o STF decidir pelos efeitos *ex nunc*, os outros órgãos do Judiciário permitirem a repetição; ou seja, deve haver coerência nas decisões judiciais.

É válido ressaltar que havendo possibilidade de o órgão arrecadador restituir os valores pagos, o STF deve obrigá-lo a restituir, dando o efeito competente à declaração de constitucionalidade, pois caso contrário, estar-se-ia permitindo que o Legislativo (ou até mesmo o Executivo, através de MPs) legislasse de forma irresponsável, burlando a própria Carta Magna com o apoio do “Guardião” da Constituição Federal.

Ressalta-se que, quando houver a possibilidade de repetição de indébito, o STF deve levar em consideração que, normalmente, a Procuradoria da Fazenda, com dados do fisco, tenta impressionar os ministros da Corte Constitucional, apresentando dados que poderiam inviabilizar o ressarcimento dos valores pagos indevidamente pelos contribuintes, objetivando que a Suprema Corte dê a decisão efeitos *ex nunc*.

No entanto, deixam de esclarecer que o valor apresentado pelo fisco a ser repetido, não será devolvido *in totum* para o contribuinte, de forma automática, ou seja, muitas das vezes a Fazenda Nacional tenta impressionar os julgadores demonstrando um grande montante a ser despendido pela Fazenda Pública, argumentando a impossibilidade de arcar com a restituição do valor, mas a mesma não demonstra claramente qual o montante que provavelmente será restituído.

Isso porque a restituição não se dá de forma automática, mas sim, na prática, depende do requerimento do contribuinte, que muitas das vezes não tem conhecimento dos seus direitos e sequer faz o requerimento.

Além disso, a própria Receita Federal restringe o máximo possível a restituição, requerendo documentos, contabilidade escrita, entre outros (sendo que em muitos casos a própria Receita Federal tem os documentos exigidos, mas exige do contribuinte apenas para dificultar ou impossibilitar a restituição).

Assim, o contribuinte em muitos casos tem que ingressar novamente com outras ações para conseguir que o seu direito seja efetivado, isso quando não desiste da restituição.

Portanto, frisa-se que os valores apresentados pelos fiscos para restituição, não devem ser levados em consideração, ou deve-se pelo menos exigir dos mesmos a previsão de valores a restituir e não o valor total.

Nesse contexto, a teoria que parece prevalecer na prática é a adotada por FISCHER, em que a decisão do STF no controle de Constitucionalidade Direto é meramente declaratória, porém a adoção dos efeitos retroativos ou não dependerá do regime jurídico que o STF dará a decisão. Nesse sentido foi o RE560626, que em seu julgamento originou a Súmula Vinculante n. 8.

Assim sendo, cabe a repetição de indébito, independentemente de se ter decisão contrária, bastando para isso haver decisão do Supremo Tribunal Federal tanto no controle concentrado quanto súmula vinculante permitindo tal repetição.

#### **4.2. Quando uma lei que tenha sido declarada inconstitucional no controle difuso e a sentença ou o acórdão, que não aplicou essa lei, já tenha transitado em julgado há pelo menos 2 (dois) anos, beneficiando o contribuinte, é posteriormente declarada constitucional pelo STF**

Essa situação pode ocorrer quando a lei, tida como inconstitucional no controle difuso de constitucionalidade, trazer aumento da carga tributária ao contribuinte, e, por ter sido considerada inconstitucional pelo juiz, este não a aplica no caso concreto, gerando benefícios tributários ao contribuinte, o qual não terá aumentada a sua carga tributária.

Contudo, posteriormente, essa lei é declarada constitucional pelo STF pelo controle concentrado.

Tal situação é exatamente inversa do tópico anterior. Não obstante, a importância é maior, pois surgem questões muito delicadas para os contribuintes, quais sejam:

Sobre o contribuinte recairão os efeitos dessa decisão do STF?



Se recair, a partir de quando?

Pode a Fazenda Pública inscrever na dívida ativa valores embasados nessa lei, mesmo que anteriores à decisão do STF?

É possível a Fazenda Pública autuar o contribuinte pelos valores não pagos, mesmo tendo decisão que autorizou o não recolhimento do tributo?

O STF pode declarar a constitucionalidade da lei com efeitos retroativos?

Sem sombra de dúvidas são questões sensíveis que podem gerar muitos questionamentos na prática.

Como na situação anterior, as respostas se encontram dentro da natureza jurídica da decisão do STF, assim como qual efeito que esse órgão dará à sua prolação.

Nesses casos, uma análise meramente jurídica, se for o caso de beneficiar a Fazenda Pública, pode acabar acarretando uma série de problemas em cascata, como, por exemplo, o fechamento de algumas empresas, aumentando o número de desemprego e, conseqüentemente, da economia informal, reduzindo por sua vez a arrecadação fiscal do ente tributante.

Por isso, o STF deverá analisar o caso sob vários aspectos políticos e casuísticos, como, por exemplo: o tempo de vigor da lei; se o aumento da carga tributária foi muito grande, de tal forma que o acúmulo do imposto não pago seja um montante razoavelmente grande, e que o contribuinte não teria como pagar e se manter na atividade; se houve muitas decisões em sentido contrário no controle difuso, etc.

Nesse ponto, não se tem uma resposta exata às questões elaboradas acima, pois depende da situação geral que foi suscitada com as decisões em concreto.

Não obstante, recomenda-se adotar o entendimento do ilustre autor Hugo de Brito Machado (2002, p. 413), segundo o qual, nessa questão, a decisão do STF deve gerar efeitos *ex nunc*, devido ao arcabouço constitucional de defesa ao contribuinte (existe uma relação de hipossuficiência

entre o fisco e o contribuinte, sendo esse muito vulnerável em relação ao outro), além de que o contribuinte não poderia ser prejudicado por decisões que o beneficiaram no controle difuso, aplicando-se, nesse ponto, alguns princípios como o da confiança, da segurança jurídica, da livre concorrência, desenvolvimento nacional equilibrado, etc.

Dessa forma, o fisco só poderia arrecadar os valores na forma da lei tida como constitucional, em relação àqueles contribuintes que obtiveram decisões favoráveis em ações individuais ou coletivas, a partir de fatos geradores ocorridos depois da publicação da decisão de STF.

Porém, o mesmo autor ressalva que, em “situações específicas”, o STF poderá determinar que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade se operem a partir da vigência da lei a que se refira.

Esses casos seriam aqueles em que o Tribunal Constitucional teria que fazer um controle político da situação.

### **4.3. Quando uma lei que fundamentou a sentença ou o acórdão que já transitou em julgado há pelo menos 2 (dois) anos, tendo tal resultado beneficiado o contribuinte, depois é declarada inconstitucional pelo STF**

Essa situação pode ocorrer quando a lei, tida como constitucional no controle difuso de constitucionalidade, trazer algum benefício tributário ao contribuinte (como, por exemplo, algum tipo de isenção, ou simplesmente uma interpretação ampliativa de uma norma isentiva dada pelo judiciário), e, por ter sido considerada constitucional pelo juiz, este a aplica no caso concreto, gerando benefícios tributários ao contribuinte, que não terá aumentada a sua carga tributária.

Entretanto, posteriormente, essa lei é declarada inconstitucional pelo STF através do controle concentrado – não há necessidade de se ter uma redução do texto da lei, basta uma interpretação conforme a Constituição que contrarie a interpretação que foi aplicada na sentença.

Aplica-se aqui a mesma sistematização do texto que foi feita no item 4.2, uma vez que os efeitos práticos entre o contribuinte e o fisco são análogos àquele caso. Dessa forma, remete-se à leitura daquela situação.

#### **4.4. Quando uma lei que fundamentou a sentença ou o acórdão que já transitou em julgado há pelo menos 2 (dois) anos, e que tal resultado tenha beneficiado a fazenda pública, é declarada inconstitucional pelo STF**

Essa situação pode ocorrer quando a lei, tida como constitucional no controle difuso de constitucionalidade, trazer aumento da carga tributária ao contribuinte, e, por ter sido considerada constitucional pelo juiz, este a aplica no caso concreto, gerando aumento na carga tributária do contribuinte.

Entretanto, posteriormente, essa lei é declarada inconstitucional pelo STF pelo controle concentrado.

Essa situação é análoga a tratada no item 4.1, possuindo similaridade dos efeitos práticos entre o contribuinte e o fisco, conseqüentemente, a sistematização do resultado é a mesma. Dessa forma, remete-se à leitura daquela situação para esse caso.

#### **4.5. Quando os embargos à execução se fundam na inconstitucionalidade da lei que embasava o título judicial exequendo**

Essa situação ocorre quando a Procuradoria da Fazenda competente inicia a execução fiscal de um determinado tributo e, posteriormente, antes do fim da exação judicial, a lei que instituiu, regulamentou ou aumentou o tributo é declarada inconstitucional em controle abstrato pelo STF.

Sem sombras de dúvidas esse é um caso mais simples, até mesmo porque existe expressa disposição legal sobre a questão no CPC.

A Medida Provisória n. 2.180-35 de 2001 acrescentou o parágrafo único no artigo 741 do CPC, que diz o seguinte:

Art. 741. (*omissis*)

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso II deste artigo, considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal ou em aplicação ou interpretação tidas por incompatíveis com a Constituição Federal.

Pode ser que no caso em concreto não exista ação de execução fiscal, mas a mera inscrição da dívida ativa, título esse com força executável. Porém, a ausência da execução fiscal não impede de se ingressar em juízo através de ação própria (ação anulatória de débito) requerendo a nulidade do lançamento tributário, gerado com base em lei tida por inconstitucional pelo STF em controle abstrato.

E se, porém, no caso de existência de execução fiscal, passou o prazo dos embargos, o que o contribuinte poderia fazer? Estaria preclusa essa defesa?

Como já foi mencionado acima, a inconstitucionalidade da lei decidida pelo STF em sede de controle direto é uma declaração de nulidade da lei, não podendo mais essa lei gerar qualquer tipo de efeito.

Nesse contexto, dentro da execução, o juiz deve se manifestar *ex officio* sobre a inexigibilidade da dívida embasada na lei tida por inconstitucional, e, se não o fizer, e caso já se tenha oposto embargos, o instrumento cabível para levar tal informação ao juízo é a exceção de pré-executividade (MEDINA e WAMBIER, p. 73), devendo o juízo acatá-la, julgando procedentes os embargos, com fundamento na inexigibilidade da dívida, nos termos do art. 741, parágrafo único, do Diploma Adjetivo.

## Considerações finais

Tendo em vista o exposto, apesar de a coisa julgada ser um instituto da maior relevância dentro do sistema jurídico adotado no país, é possível e necessário, em alguns momentos, haver a flexibilização desse instituto, objetivando resguardar a ordem jurídica constitucional.

Assim sendo, quando ocorrer decisão do STF que contrarie coisa julgada, esta deve ser flexibilizada, sendo que o momento de aplicação da primeira deverá constar na própria decisão do STF depois de uma análise perfunctória das situações existentes e da análise do caso em concreto.

Desta feita, cabe ao STF estabelecer parâmetros quando da análise do caso *in abstrato* para aplicação no caso concreto, como foi no caso da Súmula Vinculante n. 8. No entanto, ressalta-se que o arcabouço constitucional de defesa do contribuinte deve ser levado em consideração em tais julgamentos.

## Referências

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. São Paulo, Saraiva, 2002.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Tradução e notas Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Dialética*. São Paulo, v. 22, 1997.

BRANDÃO, Fabrício dos Reis. *Coisa Julgada*. São Paulo: MP Editora, 2005.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

DELGADO, José Augusto. Efeitos da coisa julgada e princípios constitucionais. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Coisa julgada inconstitucional*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 77-121.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Coisa julgada inconstitucional*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 33-76.

DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e Autoridade da Sentença e Outros Escritos Sobre a Coisa Julgada*. Tradução de Alfredo Buzaid e Benvenuto Aires. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

LIMA, Paulo Roberto de Oliveira. *Contribuição à teoria da coisa julgada*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 1-8.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Coisa julgada inconstitucional. In: \_\_\_\_\_ . *Coisa julgada inconstitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 1-31.

OTERO, Paulo. *Ensaio Sobre o Caso Julgado Inconstitucional*. Lisboa: Lex Edições Jurídicas, 1993.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

PONTES, Helenilson Cunha. *Aula proferida no curso de pós-graduação em direito processual tributário na PUC-SP no dia 03/06/2004*.

REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

\_\_\_\_\_. *Lições Preliminares de Direito*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

\_\_\_\_\_. Variações sobre justiça II. Disponível em: [http://pensadoresbrasileros.home.comcast.net/MiguelReale/variacoes\\_sobre\\_a\\_justica\\_2.htm](http://pensadoresbrasileros.home.comcast.net/MiguelReale/variacoes_sobre_a_justica_2.htm). Acesso em 28/09/2004.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Os limites da legalidade tributária e os Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (coord.). *A defesa do contribuinte no direito brasileiro*. São Paulo: IOB, 2002. p. 77-116.

SILVA, José Afonso. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (coord). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

THEODORO JUNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro de. A coisa julgada inconstitucional e os instrumentos processuais para o seu controle. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Coisa julgada inconstitucional*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 123-170.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa Julgada em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VELOSO, Zeno. *Controle Jurisdicional de Constitucionalidade*. 3. ed. 2. tir. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2003.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. *O Dogma da Coisa Julgada: hipóteses de relativização*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.





# A INTERRUÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA EM FACE DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

Fernanda Donnabella Camano de Souza

A questão acerca da interrupção do prazo prescricional de 5 (cinco) anos para o Fisco exigir judicialmente os créditos tributários definitivamente constituídos é objeto de debate na doutrina e na jurisprudência.

Para compreendermos os limites deste debate, é importante recuperar a evolução legislativa e jurisprudencial sobre o tema.

Em 1966, quando editado o Código Tributário Nacional, vigia a regra de que a interrupção do prazo prescricional se dava pela **citação pessoal feita ao devedor**. Diferentemente, a Lei de Execuções Fiscais, editada em 1980, considerava que o marco interruptivo do prazo prescricional se dava com o despacho que ordenava a citação. Todavia, o Superior Tribunal de Justiça (AI no Agravo de Instrumento n. 1.037.765-SP) entendeu que a Lei de Execuções Fiscais não poderia regulamentar a prescrição do exercício do direito de ação do Fisco para cobrar os créditos tributários pois, para tanto, havia norma expressa e diversa no Código Tributário Nacional.

Desta forma, prevalecendo a redação do Código Tributário Nacional, na prática, diversos créditos tributários não conseguiam ser cobrados em razão da prescrição, pois a Fazenda Pública ajuizava os executivos fiscais no final do prazo de 5 (cinco) anos estipulado pela lei mas, por razões diversas, tais como indicação incorreta do endereço do Contribuinte executado, demora dos Procuradores em atender às determinações judiciais etc., o prazo legal se escoava sem que o Fisco conseguisse obter a efetiva citação do devedor.

Em 2005, foi editada a Lei Complementar n. 118 que, dentre outras modificações, alterou o Código Tributário Nacional para determinar expressamente que o marco interruptivo do prazo prescricional se dava com o **despacho que ordena a citação**.

Não obstante a alteração do Código Tributário Nacional, Renato Lopes Becho<sup>1</sup> compreende que em matéria de interrupção do prazo prescricional deve-se aplicar, também, o Código de Processo Civil (1973) que, no artigo 219, § 1º, determina que, uma vez interrompida a prescrição (pelo despacho que ordenar a citação), **o efeito interruptivo retroage à data da propositura da ação**. Caso a interpretação das regras atinentes à interrupção do prazo prescricional leve em conta apenas este § 1º, na prática, as Fazendas Públicas acabavam por “jogar” no protocolo milhares de execuções fiscais no último momento do prazo de 5 (cinco) anos e “lavavam as mãos” para que o processo tomasse seu curso e, talvez anos mais tarde, o Juiz determinasse o “cite-se”, cujo efeito interruptivo retroagiria à data da propositura da demanda. Isto significa que poderia decorrer muito tempo para que o Contribuinte executado tivesse ciência do executivo fiscal contra ele movido, todavia, sem a devida fluência do prazo prescricional. E assim se dava porque, em muitos Fóruns (especialmente o das Execuções Fiscais da Capital de São Paulo) não há sistemas nem pessoal para promover a rápida distribuição de inúmeros feitos e abrir a conclusão ao Juiz para que ordene a citação.

Assim, Renato Lopes Becho adverte que se leve em consideração também os §§ 2º, 3º e 4º do mesmo artigo 219 do *Codex* processual de 1973, que prescrevem que se o exequente não **promover a efetiva citação do Contribuinte executado** no prazo de 100 (cem) dias contados do despacho que ordená-la, a prescrição não será interrompida.

---

1. A Interrupção do Prazo de Prescrição, pela Citação, na Lei Complementar n. 118/05. Publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 115, p. 108-115.

Não obstante este cenário, o Superior Tribunal de Justiça, por meio de Recurso Especial n. 1.120.295-SP, representativo da controvérsia, compreendeu que, para efeitos de cobrança judicial de créditos tributários, o despacho que ordena a citação interrompe a prescrição e **retroage à data da propositura da ação** (sem determinar expressamente a aplicação dos §§ 2º, 3º e 4º do artigo 219 do Código de Processo Civil de 1973), o que significa afirmar que o exequente não precisa diligenciar para promover a efetiva citação do Contribuinte executado (um dia o Juiz determinará o “cite-se” e tal fato basta para que a prescrição retroaja à data da propositura da ação).

Nesse contexto foi alterada a regra da interrupção do prazo prescricional pelo novo Código de Processo Civil (“NCPC”, Lei n. 13.105/2015) que determina, no § 1º do artigo 240, que o despacho que ordena a citação (e não mais a citação válida) interrompe a prescrição, retroagindo à data da propositura da ação. **Incumbe à parte, todavia, viabilizar a citação no prazo de 10 (dez) dias** (§ 2º), sob pena de não se considerar interrompida a prescrição. Como se trata de nova legislação, acreditamos que caberá ao Poder Judiciário (inclusive ao Superior Tribunal de Justiça) analisar a questão da interrupção da prescrição em face das regras contidas no novo *Codex*, inclusive **velando pela aplicação do referido § 2º**, independentemente da orientação fixada nos autos daquele Recurso Especial n. 1.120.295-SP. Se assim for, as Procuradorias deverão viabilizar a citação do Contribuinte no prazo de 10 (dez) dias contado do despacho que ordena a citação.

O que significa viabilizar a citação do Contribuinte executado? Poderíamos compreender que os Procuradores das Fazendas devem indicar, no prazo legal, por exemplo, o endereço correto do executado, não podendo falar nos autos por diversas vezes para trazer sucessivos endereços após incontáveis tentativas frustradas (ou ao menos demonstrar que todas as diligências foram efetuadas neste sentido). Todavia, como tal prazo conta-se a partir do despacho que ordena a citação, na prática,

teremos duas consequências: **(i)** os Procuradores continuarão a jogar nos protocolos os milhares feitos executivos no final do prazo de 5 (cinco) anos cabendo ao Poder Judiciário distribuir o processo a um dos Juízes que, talvez, anos mais tarde, determinará o “cite-se”, o que não resolve a dificuldade que hoje ocorre, especialmente no Fórum das Execuções Fiscais da Capital de São Paulo, todavia **(ii)**, de outra parte, a partir deste momento, os Procuradores deverão acompanhar de perto o trâmite do processo judicial, para que no prazo de 10 (dez) dias adotem todas as medidas necessárias para o êxito da citação do executado.

Ainda, cabe ressaltar que esta questão poderá ser levada ao Supremo Tribunal Federal, pois há quem sustente que prescrição (e sua interrupção) não é matéria de legislação ordinária, cabendo apenas à lei complementar, nos termos do artigo 146, III, “b” da Constituição, disciplinar integralmente a questão, de sorte que apenas poderia prevalecer a prescrição do Código Tributário Nacional (dotado de *status* de lei complementar). **Desta maneira, jamais o marco interruptivo do prazo prescricional retroagirá à data da distribuição do feito executivo** (como decidiu o Superior Tribunal de Justiça), pois tal dispositivo se encontra apenas inserido na lei ordinária (Código de Processo Civil).

E, se assim for, **atingir-se-á o máximo da eficácia processual** – desiderato, inclusive, do novo Código de Processo Civil – pois, quem sabe, as Fazendas Públicas se organizarão para distribuir os feitos executivos bem antes do último momento de finalizar o prazo prescricional, em benefício, também, do Poder Judiciário. Neste sentido – de que cabe à lei complementar regular a prescrição – já se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça (nos autos do mencionado AI no Agravo de Instrumento n. 1.037.765-SP). Ainda, quanto ao tema de que cabe à lei complementar regular determinadas matérias, tais como obrigação tributária, lançamento, contribuintes etc., o Supremo Tribunal Federal compreendeu que a legislação ordinária não poderia fazê-lo, a exemplo da decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário n. 562.276, que julgou inconstitu-

cional o artigo 13 da Lei n. 8.620/93, afastando a responsabilidade dos sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderem de forma solidária, com seus bens pessoais, por débitos junto à Seguridade Social, por ofensa ao inciso III (e alíneas) do artigo 146 da Constituição. O racional utilizado nesta decisão (vício formal da lei ordinária) pode – e deve – ser aplicado na interpretação das novas regras relativas à interrupção do prazo prescricional, impondo-se o afastamento da determinação de que o despacho que ordena a citação retroage à data da propositura do feito executivo, quando se trate de cobrança judicial de créditos tributários.



# CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO STOCK OPTION PLAN

Gustavo Junqueira Carneiro Leão

## 1. Considerações iniciais

Este artigo se propõe a analisar a tributação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza ('IR') incidente sobre os planos de *stock option*, incluindo a sua natureza jurídica, conforme entendimento da jurisprudência trabalhista e fiscal. Nesse estudo teremos uma visão crítica do momento em que seria cabível essa tributação, à luz da legislação ora em vigor, e de alterações que seriam necessárias para alcançar o resultado que vem sendo buscado pelas autoridades fazendárias. Por fim será feita uma análise dos julgados que já foram feitos até o momento pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e pela Justiça Trabalhista.

Primeiramente o *stock option plan* ou *employee stock option* surgiu a partir da economia empresarial norte-americana, em que algumas empresas passaram a incentivar o aumento da produção dos seus empregados, oferecendo-lhes, como contrapartida, a opção de remuneração em forma de contratos privados para compra de ações da própria empresa.

No Brasil, essa prática tomou fôlego no final da década de 1990, quando foram feitas ofertas a altos executivos de empresas transnacionais com filiais sediadas no país. O objetivo dessas empresas era incluir esses executivos na política de remuneração da corporação, não fazendo diferenciação entre dirigentes dentro da hierarquia.

Posteriormente, com a falta de mão de obra qualificada e a alta rotatividade de empregados, esses planos também foram adotados por empresas nacionais e a oferta se alastrou para outros empregados com nível gerencial e até especialistas.

Os planos de opção de ações têm quatro peculiaridades que serviram para a análise que será feita nesse artigo:

- (i) Preço de exercício – trata-se do preço pelo qual os beneficiários têm direito de exercer a opção que pode coincidir com o valor da ação da empresa, sendo admitida a possibilidade de desconto;
- (ii) Prazo de carência (ou *vesting period*) – prazo mínimo pelo qual os beneficiários devem permanecer na empresa para adquirir o direito de compra das ações;
- (iii) Termo de opção – prazo máximo para que o beneficiário exerça sua opção de compra de ações;
- (iv) Compra das ações – momento no qual o beneficiário exerce seu direito de compra pelo preço que havia sido pré-fixado.

As conclusões ao fim apresentadas não se aplicam a toda e qualquer empresa que adotou, ou vem adotando tal política, considerando que algumas características constantes dos planos ofertados podem divergir da linha de raciocínio ora estudada, de modo que determinados detalhes da operação em modelos de compra e venda dos planos de opção de ações diversos aquele ora estudado podem variar conforme as especificidades de cada plano.

## **2. Conceito e natureza jurídica**

### **2.1. Conceito**

Podemos conceituar os *stock option plans* como opções de compra de ações, ofertadas pelo empregador ao empregado, em condições privilegiadas e aquisição em data futura, especificada ao tempo em que a opção de compra é concedida.

Trata-se, então, de um negócio jurídico em que uma empresa confere individualmente a determinados administradores e/ou empregados,



doravante denominados simplesmente “beneficiários”, o direito de subscrever e/ou adquirir ações de sua emissão em determinada ocasião, a um preço pré-determinado ou determinável, conforme condições estabelecidas em plano previamente aprovado pela Assembleia Geral da empresa.

De acordo com o dicionário Barron’s Dictionary of Legal Terms, o termo “stock option” significa: *“a outorga a um indivíduo do direito de comprar, em uma data futura, ações de uma sociedade por um preço especificado ao tempo em que a opção lhe é conferida, e não ao tempo em que as ações são adquiridas”*.

Embora até possa consistir em renda para os beneficiários, esses planos têm como principal função a retenção de talentos na empresa, visto que estes, ao aderirem a tais planos, devem aguardar um período para exercer seu direito de compra e a obtenção de resultados por meio de uma parceria entre os acionistas e os beneficiários do plano. Isso porque, durante esse período de espera, espera-se que o empregado se comprometa com os negócios da empresa, dedicando-se e participando com mais afinco nas atividades desta e buscando, assim, resultados positivos que, ao final, contribuirão para a valorização das ações que ele irá adquirir.

## 2.2. Natureza jurídica

A implantação de planos de opção de compra de ações está prevista no artigo 168, § 3º da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404, de 1976)<sup>1</sup>, que prevê a possibilidade das companhias oferecerem opções de

---

1. Lei n. 6.404, de 1976:

*“Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social independentemente de reforma estatutária.*

*(...)*

*§ 3º O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com plano aprovado pela assembléia-geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou a sociedade sob seu controle”*.

aquisição de ações aos empregados, administradores e prestadores de serviços da empresa.

Não há na legislação trabalhista, tampouco na tributária, qualquer referência ao plano de ações, de modo que sua natureza jurídica será estabelecida a partir das características de cada contrato firmado entre empresas e beneficiários.

Com o silêncio do legislador, duas correntes predominam a respeito da natureza jurídica dos planos de *stock option*. A primeira corrente vem sendo capitaneada pelas autoridades administrativas federais e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), sustentando que tais planos têm natureza trabalhista, de cunho remuneratório, e por isso devem ser tratados como salário desde o momento de sua aquisição. Isso porque, a possibilidade de o trabalhador comprar as ações com “desconto” seria decorrente do desempenho de seu trabalho. Nesse contexto, dizer que as verbas têm natureza trabalhista, independentemente do momento da efetivação do pagamento, implica a incidência de encargos previdenciários e tributação do beneficiário de acordo com a tabela progressiva do imposto.

A segunda corrente, defendida por um grande grupo de empresas e já reconhecida pelo Poder Judiciário, em causas de natureza trabalhista, entende que se trata de um plano de incentivo à permanência na empresa e, por isso, não seria tributado na aquisição, mas tão somente na alienação de tais quotas, caso haja ganho de capital. Claramente atribui natureza mercantil a essa remuneração, desvinculando de qualquer verba trabalhista. Nesse prisma, não haveria a incidência de encargos previdenciários e a tributação da pessoa física se daria exclusivamente na fonte, da mesma forma que os demais ganhos de capital.

### 2.2.1. Natureza jurídica de acordo com recentes julgados do CARF

Em três momentos, o CARF teve a oportunidade de se manifestar e decidir processos envolvendo o pagamento de *stock options*, sendo dois em que a autuada foi a empresa “ALL – América Latina Logística S.A.” e um terceiro em que a Cosan S/A Indústria e Comércio figurou no polo passivo. Nos três casos o órgão julgador entendeu que, diante das peculiaridades apresentadas nos contratos, os planos tinham natureza remuneratória, em linha com a primeira corrente já mencionada.

Em todos os casos se discutiu a incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias, considerando o entendimento da fiscalização de que se tratava de verba remuneratória. No caso da Cosan S/A o voto foi consubstanciado na seguinte ementa<sup>2</sup>:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/11/2006 a 31/12/2009 (...) CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELA INTEGRANTE. REMUNERAÇÃO. STOCK OPTIONS. INTEGRAÇÃO. Salário de Contribuição, para o contribuinte individual, é a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês. No presente caso a concessão de “stock options” aos segurados contribuintes individuais a serviço do sujeito passivo devem integrar o salário de contribuição, pois foram concedidos pelo trabalho do segurado, integraram-se ao patrimônio do segurado e não podem ser conceituados como oriundos de negócio mercantil, pois ausente risco. MULTA. RETROATIVIDADE. Incide na espécie a retroatividade prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente atuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei

---

2. Acórdão 2301-003.597 proferido no Processo n. 15889.000245/2010-46, publicado no DOU de 22/04/2014.

n. 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009.

Os planos ofertados pela Cosan aos seus beneficiários no período autuado permitiam a aquisição de ações com descontos que variavam entre 65% e 90% sobre o valor de mercado, sendo que as opções concedidas poderiam ser exercidas ao longo de cinco anos, o que afastava a natureza mercantil, como será visto mais adiante. Em decorrência da autuação, os planos foram modificados, reduzindo-se o desconto para 20% e introduzindo-se um prazo de indisponibilidade, no qual os participantes não podem alienar as ações adquiridas.

Veja-se que os dois processos respondidos pela ALL – América Latina Logística S.A. tiveram o mesmo desfecho, considerando que a única diferença entre eles consistia nos períodos abrangidos. Vale destacar que os procedimentos foram distribuídos para a mesma Turma do CARF e julgados no mesmo dia. Assim, o colegiado proferiu decisão desfavorável, conforme se verifica da análise do acórdão abaixo<sup>3</sup>:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/03/2009 a 31/10/2010 PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - PLANO DE OPÇÃO PARA COMPRA DE AÇÕES - STOCK OPTIONS - NATUREZA SALARIAL - DESVIRTUAMENTO DA OPERAÇÃO MERCANTIL - CARACTERÍSTICAS DOS PLANOS AFASTAM O RISCO. Em sua concepção original o stock option é mera expectativa de direito do trabalhador (seja empregado, autônomo ou administrador), consistindo em um regime de opção de compra de ações por preço pré-fixado, concedida pela empresa aos contribuintes individuais ou mesmo empregados, garantindo-lhe a possibilidade de participação no crescimento do empreendimento (na medida que

---

3. Acórdão 2401-003.045 proferido no Processo n. 10980.724031/2011-88, publicado no DOU de 22/07/2014.

o sucesso da empresa implica valorização das ações no mercado), não tendo inicialmente caráter salarial, sendo apenas um incentivo ao trabalhador após um período pré-determinado ao longo do curso do contrato de trabalho. Em ocorrendo o desvirtuamento do stock options em sua concepção inicial, qual seja, mera operação mercantil, seja pela concessão de empréstimos, possibilidade de venda antecipada, troca de planos, correlação com o desempenho para manutenção de talentos, fica evidente a intenção de afastar (ou minimizar) o risco atribuído ao próprio negócio, caracterizando uma forma indireta de remuneração. Na maneira como executado, passa o negócio a transparecer, que a verdadeira intenção era ter o empregado a opção de GANHAR COM A COMPRA DAS AÇÕES; não fosse essa a intenção da empresa, por qual motivo a recorrente teria alterado os planos existentes em 2006 e 2007, permitindo empréstimos cuja quitação dava-se pela venda de ações cuja totalidade do direito ainda não havia se integralizado ou recebimento de participação em lucros e resultados, em relação a contribuintes individuais. Correto o procedimento fiscal que efetivou o lançamento do ganho real (diferença entre o preço de exercício e o preço de mercado no momento da compra de ações), considerando os vícios apontados pela autoridade fiscal.

(...)

No caso da ALL, o plano de opção vigente no período da autuação permitia que seus participantes adquirissem ações com descontos em torno de 80% sobre seu valor de mercado. As opções concedidas poderiam ser exercidas ao longo de cinco anos. Após a autuação, o desconto concedido foi reduzido para cerca de 15%, além de ser criado um prazo de dois anos de inalienabilidade das ações adquiridas.

Embora vencedora nos três casos, a vantagem experimentada pela Fazenda Pública não condiz com a realidade. Isso porque, vale esclarecer, que mesmo com as condições anteriores, em nenhum dos casos a decisão se deu de forma unânime, mas sempre por voto de qualidade ou maioria de votos.

Considerando esse fato, concluímos que não se trata de matéria pacificada e outros embates devem ocorrer, seja na esfera administrativa ou na judicial.

### 2.2.2. Natureza segundo o direito do trabalho

A Justiça do Trabalho, via de regra, tem afastado a natureza salarial dos *stock options plans*, fundamentando seu entendimento que:

- (i) não decorre da prestação direta dos serviços pelo empregado;
- (ii) não têm por objetivo remunerar o trabalho, mas apenas incentivar a obtenção de um melhor resultado da companhia empregadora;
- (iii) não são obrigatórios, eis que fica a exclusivo critério do empregado exercer ou não o direito de opção;
- (iv) tem caráter oneroso;
- (v) implicam risco para os empregados, pois as ações adquiridas estão sujeitas à valorização ou desvalorização.

Nesse sentido, o Tribunal Superior do Trabalho (TST), no Processo n. AIRR-85740-33.2009.5.03.0023, julgado pela 6ª Turma, apontou pelo não reconhecimento das *stock options* como verbas salariais, expurgando qualquer repercussão dos valores das ações nas verbas trabalhistas, como vemos na ementa abaixo transcrita:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. COMPRA DE AÇÕES VINCULADA AO CONTRATO DE TRABALHO. “STOCK OPTIONS”. NATUREZA NÃO SALARIAL. EXAME DE MATÉRIA FÁTICA PARA COMPREENÇÃO DAS REGRAS DE AQUISIÇÃO. LIMITES DA SÚMULA 126/TST. As “stock options”, regra geral, são parcelas econômicas vinculadas ao risco empresarial e aos lucros e resultados do empreendimento. Nesta medida, melhor se enquadram na categoria não remuneratória da participação em lucros e resultados (art. 7º, XI,

da CF) do que no conceito, ainda que amplo, de salário ou remuneração. De par com isso, a circunstância de serem fortemente suportadas pelo próprio empregado, ainda que com preço diferenciado fornecido pela empresa, mais ainda afasta a novel figura da natureza salarial prevista na CLT e na Constituição. De todo modo, torna-se inviável o reconhecimento de natureza salarial decorrente da possibilidade de compra de ações a preço reduzido pelos empregados para posterior revenda, ou a própria validade e extensão do direito de compra, se a admissibilidade do recurso de revista pressupõe o exame de prova documental – o que encontra óbice na Súmula 126/TST. Agravo de instrumento desprovido.

Em suas razões, o Ministro relator asseverou que *“as ‘stock options’, regra geral, são parcelas econômicas vinculadas ao risco empresarial e aos lucros e resultados do empreendimento. Nesta medida, melhor se enquadram na categoria não remuneratória da participação em lucros e resultados (art. 7º, XI, da CF) do que no conceito, ainda que amplo, de salário ou remuneração. De par com isso, a circunstância de serem fortemente suportadas pelo próprio empregado, ainda que com preço diferenciado fornecido pela empresa, mais ainda afasta a novel figura da natureza salarial prevista na CLT e na Constituição”*.

A doutrina trabalhista também segue nessa linha. Para Alice Monteiro de Barros<sup>4</sup>: *“As stock option constituem um regime de compra ou de subscrição de ações e foram introduzidas na França em 1970, cujas novas regras encontram-se na Lei n. 420, de 2001. Não se identificam com a poupança salarial. O regime das stock option permite que os empregados comprem ações da empresa em um determinado período e por preço ajustado previamente”*.

No mesmo sentido, vejam-se as conclusões a respeito do tema alcançadas por Vólia Bomfim Cassar<sup>5</sup>: *“Alguns empregadores oferecem aos seus empregados o direito de adquirir ações da companhia por um custo abaixo do mercado (stock option). Uma vez adquiridas voluntariamente pelo traba-*

---

4. *Curso de Direito do Trabalho*. 6. ed. São Paulo: LTR, 2010. p. 783.

5. *Direito do Trabalho*. 5. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2011. p. 888.

*lhador, será possível a venda quando da valorização de seu valor econômico. Esse exercício de opção de compra de ações da empresa empregadora envolve riscos, pois o empregado poderá ganhar ou perder com a operação. Por isso entendemos que “ganho” eventualmente obtido pelo trabalhador com a venda das ações de sua empregadora não tem natureza salarial, pois é espécie de operação financeira no mercado de ações. Ademais, pago em razão do negócio, e não da prestação de serviços”.*

Sob o ponto de vista tributário, a doutrina majoritária segue na mesma linha, espelhando-se no entendimento já manifestado por Roberto Quiroga Mosquera e Maria Isabel Tostes da Costa Bueno<sup>6</sup>, que vislumbram algumas características que afastam a natureza salarial dos planos, a exemplo:

- (i) da ausência de vinculação entre a concessão das opções e as condutas do beneficiário no cumprimento de seu contrato de trabalho;
- (ii) de não haver gratuidade no exercício da opção;
- (iii) da evidente natureza mercantil do exercício da opção, ao invés da mera premiação financeira;
- (iv) da assunção de riscos pelo beneficiário, que poderá vir a não fruir nenhum benefício financeiro, na hipótese do valor justo dos instrumentos caírem ao longo do período de maturação;
- (v) da impossibilidade de que a opção outorgada seja transferida a terceiros, o que limita a liquidez do direito;
- (vi) da existência de condições, no curso do período de maturação, para o exercício da opção (como, por exemplo, não se desligar da empresa).

---

6. MOSQUERA, Roberto Quiroga; BUENO, Maria Isabel Tostes da Costa. Questões atinentes à remuneração de administradores: bônus, participação nos lucros e resultados e *stock options*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. v. 14, p. 312-323.



Ademais, corroborando com tudo o que foi dito, embora o conceito de “remuneração” seja mais amplo do que o de “salário”, é certo que “remuneração”, para fins trabalhistas, tem qualidades que lhe são próprias. A esse respeito a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), art. 2º, assim dispõe:

**Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.**

§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas (grifos meus).

Podemos depreender desse dispositivo que apenas e tão somente o empregador pode assumir os riscos da atividade econômica, sendo que o empregado, ao adquirir as ações, passa a assumir o risco dos papéis que seria o risco da empresa.

Com muita pertinência, Sérgio Pinto Martins<sup>7</sup> argumenta que as *stock options* não podem ter natureza salarial, uma vez que o empregado paga para exercer o direito de opção, enquanto a característica do salário-utilidade é a sua gratuidade.

Uma polêmica surge nos casos em que os planos são pré-fixados por valores ínfimos quando da outorga, não traduzindo a realidade do valor das ações desde a sua assinatura. Nesses casos, embora futuramente as

---

7. MARTINS, Sérgio Pinto. Natureza do *stock option* no direito do trabalho. *Repertório IOB de Jurisprudência*. São Paulo: 2001. v. 16.

ações sejam “compradas” pelos beneficiários, o valor da oferta é muito inferior ao valor de face, configurando, desde o marco inicial, uma “quase-gratuidade”. Nesses casos, pode-se entender que essa condição possa se assemelhar à natureza salarial.

Contudo, o mesmo raciocínio não deve ser adotado no caso de ofertas pelo valor de mercado que, durante o *vesting period*, tenham sofrido forte valorização. Nesse caso, o beneficiário se sujeitou aos riscos do negócio, tendo o plano ofertado natureza mercantil.

### 2.2.3. Uma linha tênue

Os planos devem se caracterizar como negócio mercantil e, portanto, devem se basear na existência de onerosidade e risco econômico. Questiona-se, no entanto, se a concessão de descontos ou a ausência de um prazo de indisponibilidade afastaria a presença desse risco, aproximando o contrato de uma espécie de remuneração.

Quanto ao desconto, desde que dentro de padrões de razoabilidade, não devem afastar a natureza mercantil, pois incentiva a adesão dos beneficiários ao plano. Sem esse desconto, sobretudo nos casos de empresas negociadas em bolsa, os beneficiários poderiam ir ao mercado adquirir as ações, não havendo qualquer incentivo para adesão por parte da empresa.

Por sua vez, o desconto atrelado à inexistência de prazo para alienação das ações (ausência de *lock up*) certamente evidenciaria a ausência de um risco, enquadrando os valores percebidos como efetiva remuneração. Isso porque, planos nos quais não está previsto qualquer prazo de carência tendem a desvirtuar a característica principal do *stock option* de reter talentos, aproximando-se muito mais de salários indiretos, ou até participação nos lucros da empresa.

A linha tênue, então, passa a ser o valor do desconto e o tempo de carência. Qual seria o valor máximo de desconto que a empresa poderia utilizar para “encantar” o beneficiário e qual o tempo mínimo de carência

para que o plano não seja caracterizado como remuneração indireta? Infelizmente, essa resposta só poderá ser dada pelas características de cada empresa dentro do seu mercado de atuação.

Os casos analisados pelo CARF, tanto da COSAN quanto da ALL, nas condições iniciais em que eram ofertados aos beneficiários, antes de atuadas as empresas, sensivelmente ultrapassaram a linha do risco, autorizando a interpretação que foi dada pela fiscalização.

### **3. Análise dos momentos do *stock option plan* e sua tributação**

Entendidos o conceito e a natureza dos planos de *stock option*, pasamos ao momento de sua tributação e a forma como ela deve ocorrer.

Para que haja a tributação do imposto sobre a renda é necessário que ocorra uma das situações previstas no CTN, art. 43, senão vejamos:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Não cabe aqui ponderar sobre as diversas discussões em torno dos conceitos de renda, seja “renda-produto” ou “renda-acréscimo”, mas apenas a identificação da existência da “aquisição” de “disponibilidade econômica” ou “disponibilidade jurídica” de qualquer espécie de renda e onde estaria situado o momento de sua tributação à luz do atual ordenamento jurídico brasileiro.

### 3.1. Outorga do direito

Nesta fase, a empresa outorga ao empregado o direito de exercer, em uma data pré-determinada e a um valor pré-fixado, sob condições ou não, a compra de uma certa quantidade de ações.

Daniel Marcondes<sup>8</sup> identifica que nesse momento há um direito do beneficiário, consistente em um valor mobiliário consubstanciado na própria opção, o que entende ser um contrato derivativo. Logo, sustenta que haveria de se reconhecer desde já o acréscimo patrimonial do beneficiário, que seria decorrente do trabalho e, portanto, sujeito à tabela progressiva do imposto de renda.

Contudo, o entendimento do respeitável autor merece algumas considerações. Inicialmente, o autor pretende comparar o plano de opção de ações com as demais opções existentes no mercado de capitais, o que não parece ser correto, uma vez que as *stock options* possuem características muito particulares, especialmente no tocante à vedação à transferência a terceiros, além da possibilidade de imposição de uma série de condições e/ou restrições para que se possa exercer tal opção de compra de ações.

Cumprе destacar que, nessa fase, inexistе qualquer disponibilidade do valor das ações, que se encontra na tesouraria da empresa, ao beneficiário do plano. Surge apenas e tão somente uma mera expectativa de direito, sujeita a condições contratuais suspensivas.

Vale ressaltar que ainda não há qualquer aquisição de disponibilidade, nem econômica nem jurídica, sobre essas ações, o que somente ocorrerá, na melhor das hipóteses, **SE** e **QUANDO** o beneficiário preencher as condições previstas no plano e decidir exercer sua opção de compra em condições mais vantajosas do que o valor de mercado na data da compra.

---

8. MARCONDES, Daniel Gustavo Peixoto Orsini. *Stock options: tributação no Brasil e nos tratados internacionais. Direito tributário atual*. São Paulo: IBDT/Dialética, 2012. v. 28, p. 24-42.

### **3.2. Cumprimento das condições (*vesting period*)**

Trata-se do momento em que são cumpridas as condições avençadas no plano, que normalmente dizem respeito aos prazos de carência.

Os argumentos trazidos no item anterior também são aplicáveis a este momento para que não haja qualquer tributação. Isso porque, conquanto o beneficiário tenha cumprido as condições para o exercício do seu direito à compra das ações, ainda não o fez, de modo que não adquiriu a disponibilidade sobre a renda, mas apenas e tão somente o direito potestativo de exercer a disponibilidade sobre a renda. Outros motivos podem impedir que ele exerça essa disponibilidade como, por exemplo, a ausência de recursos financeiros para a aquisição das ações.

### **3.3. Exercício da opção de compra**

Nessa etapa o empregado exerce a opção de compra das ações nos termos acordados, podendo surgir algumas polêmicas quanto à tributação.

Com o exercício da opção pelo beneficiário, as ações antes detidas pela tesouraria da empresa passam a integrar o seu patrimônio, havendo quem sustente que se trata de “*bens e direitos avaliados em dinheiro pelo valor que tiverem na data da percepção*”, enquadrando a tributação na forma do Decreto n. 3.000/99 (RIR/99), art. 55. Na ausência de dispositivo legal específico para propiciar a tributação, a fiscalização tem enquadrado o exercício da opção de compra nesse dispositivo genérico de rendimentos sujeitos à tributação das pessoas físicas.

Este entendimento parece totalmente descabido. Em uma análise superficial, a pessoa física adquiriu ações de uma empresa, em condições vantajosas, em razão de contrato firmado com a empresa na qual ela, sob risco, apostou na sua valorização. Para que houvesse tributação nessa etapa:

- a) não poderia ser feita a tributação na forma de trabalho assalariado, mas apenas como ganho de capital;
- b) a legislação tributária que rege a tributação das pessoas físicas teria que prever a possibilidade de se tributar o ganho de capital antes de sua realização, o que hoje não se permite.

Os beneficiários dos rendimentos são pessoas físicas, que, de acordo com a legislação ora em vigor, devem ser tributados pelo regime de caixa e não de competência. Para que houvesse a tributação dos ganhos de capital antes de sua efetiva realização pelos beneficiários seria necessária a edição de uma lei ordinária prevendo a tributação da disponibilidade jurídica da mais-valia de bens não realizados. A previsão, embora ao abrigo do artigo 43 do Código Tributário Nacional, teria efeito semelhante a tributar a valorização imobiliária dos imóveis pertencentes às pessoas físicas, ano a ano, mesmo que não alienados. Embora a hipótese, a uma primeira vista possa parecer absurda, contempla a aquisição de uma riqueza nova, da qual o contribuinte teria perfeita disponibilidade jurídica.

O mesmo entendimento não deve prevalecer quando ocorre o empréstimo de numerário pela empresa para que o beneficiário exerça sua opção, especialmente quando o objeto da empresa não contempla a hipótese de concessão de empréstimos (natureza não financeira), ou ainda quando esses empréstimos são concedidos de forma mais vantajosa que o mercado. Nesse caso cabe a interpretação de que tais planos sejam enquadrados como verbas remuneratórias, como ocorreu no caso da ALL já citado. Isso porque, a empresa não faria o mesmo para terceiros, ou, caso o beneficiário quisesse fazer outro tipo de investimento que não a compra de ações.

### **3.4. Alienação das ações adquiridas**

Nesse instante há o evento de realização, através da alienação das ações, não havendo dúvidas quanto à tributação do ganho de capital.

Não se discute que nesse momento deve haver a tributação do ganho de capital decorrente da diferença entre o preço pago pelas ações e o valor da alienação. O beneficiário passou a ter a disponibilidade sobre a renda adquirida em decorrência da venda do capital que havia sido adquirido e, portanto, sujeito à tributação.

#### **4. Conclusões**

Os planos de *stock option* comumente oferecidos pelas empresas em favor de determinados beneficiários, na maioria das vezes, têm natureza mercantil, eis que não estão vinculados a metas, mas à permanência em seus quadros por um tempo mínimo. O fato de o beneficiário trabalhar mais não configura natureza salarial, mas legítimo interesse em colaborar com o sucesso da empresa, pois tem a garantia contratual de que os lucros auferidos serão refletidos em seu “investimento”. Havendo o risco compartilhado entre empresa e beneficiário, não há que se falar em “relação empregatícia”, mas “parceria”.

Nesse contexto, pode-se concluir que os *Stock Options Plans* são opções meramente mercantis, não se misturando com quaisquer benefícios ou remuneração de natureza trabalhista, não havendo fundamento legal para repercussão nas bases de cálculo dos haveres decorrentes das relações de trabalho.

Os prazos de carência e descontos devem variar de empresa para empresa, dentro do seu mercado de atuação e dos beneficiários envolvidos. Planos que tenham descontos muito altos ou valores fixos irrisórios, ou que não tenham prazos de carência, desvirtuam a natureza mercantil, tendo em vista que afastam os riscos a que os beneficiários estariam sujeitos, passando a ter natureza salarial e tributação como tal.

Em se tratando de opções mercantis, a tributação da pessoa física não pode ocorrer como se remuneração fosse e sujeitando-se à tabela progressiva de rendimentos, mas sobre a forma de ganho de capital incidente

exclusivamente na fonte sobre a variação entre o preço de aquisição e o valor de alienação no momento em que esta vier a ocorrer. Isso porque, embora pudesse optar pelo regime de caixa ou competência, no caso das pessoas físicas o legislador ordinário fez a opção pela primeira modalidade, não havendo a possibilidade de tributação da mais-valia das ações no momento em que o beneficiário exercer o seu direito a adquiri-las.



# **PROGRAMAS EDUCACIONAIS MUNICIPAIS PRÓ-SUPERIOR E PROEDUC: HERMENÊUTICA JURÍDICA APLICADA À SUPOSTA LIMITAÇÃO TEMPORAL PARA COMPENSAÇÃO DE SALDO A RECEBER, POR INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR, DE BOLSAS DE ESTUDO COM DÉBITO DE ISS**

**Leonardo Freitas de Moraes e Castro**

## **I. Introdução**

O presente artigo visa comentar sobre a processo interpretativo aplicado à permissão legal para se compensar/utilizar o saldo remanescente entre débito (os montantes do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – “ISS” devidos pelas instituições de ensino em razão da prestação de serviços educacionais) e o crédito (valores devidos pelos Municípios de Mossoró e de Natal, no Rio Grande do Norte, em razão da concessão de bolsas de estudos aos seus municípios, pagas diretamente às instituições de ensino) em exercícios subsequentes, no âmbito dos programas de incentivo à educação universitária (denominados PRÓ-SUPERIOR e PROEDUC, respectivamente concedidos por Mossoró e Natal).

Como é sabido, as Leis Municipais n. 2.447/2008 (vigente no Município de Mossoró) e n. 257/2008 (vigente no Município de Natal), ao tratarem dos programas de incentivo à educação superior, previram um mecanismo de compensação entre o débito tributário de ISS devido pelas instituições de ensino que aderirem aos referidos programas e o crédito representativo dos valores das bolsas de estudos oferecidas pelas Municípios a seus municípios e pagas por tais Municípios diretamente às instituições de ensino, como contraprestação por serviços educacionais.

Ademais, referidas leis municipais estabeleceram que o saldo de recebíveis, assim entendidos os valores remanescentes das bolsas de estudos devidos pelos Municípios e que não puderam ser integralmente compensados com débitos de ISS devidos pelas instituições de ensino superior, poderá ser utilizado (compensado) no “exercício subsequente”.

Diante disso, surgem questionamentos acerca da amplitude da expressão “exercício subsequente” no que tange ao direito de compensação entre o saldo decorrente da diferença entre débito e crédito das instituições de ensino superior, especificamente no sentido de determinar se esta expressão significaria que o direito de compensar referido saldo de recebíveis tão somente se estenderia até o ano imediatamente seguinte ao que foi apurado o saldo de recebíveis, ou, se tal mecanismo legal permitiria a compensação do saldo de recebíveis para diversos exercícios seguintes, até sua total extinção.

A questão ora suscitada reside, essencialmente, em saber se o saldo de recebíveis, por exemplo, do ano-calendário de 2013 somente poderia ser aproveitado durante ano-calendário de 2014 e, caso em 2014 ainda subsistisse saldo de recebíveis, se este saldo poderia ser utilizado em 2015.

De acordo com a hermenêutica jurídica a ser aplicada às referidas normas, calcada sobretudo no método teleológico, sistemático e histórico de interpretação, entendemos que o saldo de recebíveis poderá ser utilizado em exercícios subsequentes, indefinidamente, até o consumo total de referido saldo, e não somente no exercício imediatamente subsequente à sua geração, o que significa dizer que, no exemplo supra, haverá o direito de compensar o saldo remanescente gerado em 2013 nos anos de 2014, 2015 e assim sucessivamente, até sua total extinção (por ex., em 2017).

Para fundamentar este posicionamento, apresentaremos a seguir os argumentos que, em nossa visão, dão supedâneo à continuidade, sem limite temporal, da compensação dos saldos de recebíveis pertencentes às instituições de ensino superior até sua completa extinção no ano-calendário pertinente.

## II. Legislação instituidora dos incentivos “PRÓ-SUPERIOR” e “PROEDUC”

Como forma de incentivar a educação universitária em seus territórios, os Municípios de Mossoró e Natal instituíram, respectivamente, as Leis Municipais n. 2.447/2008 (vigente no Município de Mossoró) e n. 257/2008 (vigente no Município de Natal), criando, assim, os programas “PRÓ-SUPERIOR” e “PROEDUC”, que consistem, basicamente, na concessão de bolsas de estudos “*para estudantes universitários de cursos de graduação, graduação tecnológica e cursos sequenciais de formação específica*” (artigo 1º de ambas as leis).

Em contrapartida à concessão das bolsas de estudo, e visando atrair as universidades para aderir ao PRÓ-SUPERIOR (Lei Municipal n. 2.447/2008) e ao PROEDUC (Lei Municipal n. 257/2008), as respectivas legislações autorizam que as instituições de ensino superior compensem o valor das bolsas de estudo concedidas aos Municípios (montante do preço do serviço educacional) com o valor do ISS decorrente da prestação de serviço de ensino superior de graduação e pós-graduação oferecidos pela referida instituição de ensino, estabelecendo, como limitação à esta compensação, a observância de um limite de cinco por cento (5%) da receita anual decorrente da prestação de serviços da instituição de ensino.

Ademais, as referidas normas municipais estabelecem que a extinção dos créditos tributários de ISS se dará em 31 de dezembro de cada exercício, mediante o “*confronto do somatório do tributo apurado mensalmente com o valor das bolsas de estudos concedidas ao longo do período*”.

Confira-se, neste contexto, a íntegra dos dispositivos legais que trazem as regulamentações relativas ao mecanismo de compensação previsto pelas leis em comento, aplicáveis ao caso em questão:

**Lei Municipal n. 2.447/2008 (Prefeitura Municipal de Mossoró)**

“**Art. 1º.** Fica instituído o Programa de Incentivo a Educação Universitária – PRÓ-SUPERIOR, com o objetivo de conceder bolsas de estudos para estudantes universitários de cursos de graduação, graduação tecnológica: e cursos sequenciais de formação específica conforme o estabelecido nesta lei.”

“**Art. 2º** A bolsa de estudos de que trata a presente Lei corresponderá a metade do valor da semestralidade ou anuidade, fixadas com fulcro na legislação aplicável à espécie.”

“**Art. 7º** - A instituição de Ensino Superior que aderir ao PRÓ-SUPERIOR poderá **compensar o valor das bolsas de estudos concedidas com o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS.**

**Parágrafo Único - A compensação de que trata este artigo limita-se a (5%) cinco por cento, da receita anual decorrente da prestação de serviços** de ensino superior de graduação e pós-graduação.”

“**Art. 8º** - **A extinção do crédito tributário dar-se-á em 31 de dezembro de cada exercício, confrontando-se o somatório de tributo apurado mensalmente com o valor das bolsas de estudos concedidas ao longo do período, ambos atualizados monetariamente.**

**Parágrafo Único - Para a referida compensação serão observados os seguintes critérios:**

I - Restando saldo de tributo ao Município do Mossoró pela Instituição de Ensino Superior, o mesmo deverá ser recolhido até a data de vencimento da apuração ordinária do mês de dezembro, na forma disposta na legislação aplicável à espécie.

II - **Havendo saldo do valor das bolsas do PRÓ-SUPERIOR concedidas pela Instituição de Ensino Superior nos termos de lei, o crédito poderá ser utilizado no exercício subsequente, nos termos estatuídos no caput do presente artigo.**” (Destacamos)

**Lei n. 257/2008 (Câmara Municipal de Natal)<sup>1</sup>**

“**Art. 1º.** Fica instituído o Programa de Incentivo à Educação Universitária – PROEDUC, com o objetivo de conceder bolsas de estudos para estudantes universitários de cursos de graduação, graduação tecnológica e cursos sequenciais de formação específica, conforme o estabelecido nesta Lei.”

“**Art. 7º.** A Instituição de Ensino Superior que aderir ao PROEDUC poderá compensar o valor das bolsas de estudos concedidas com o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS, decorrente da prestação de serviço de ensino superior de graduação e pós-graduação por ela efetuados.

Parágrafo único. A compensação de que trata este artigo limita-se a cinco por cento (5%) da receita anual decorrente da prestação de serviços de ensino superior de graduação e pós-graduação.

“**Art. 8º.** A extinção do crédito tributário dar-se-á em 31 de dezembro de cada exercício, confrontando-se o somatório do tributo apurado mensalmente com o valor das bolsas de estudos concedidas ao longo do período, ambos atualizados monetariamente.

**Parágrafo Único - Para a referida compensação serão observados os seguintes critérios:**

**I - Restando saldo de tributo ao Município de Natal pela Instituição de Ensino Superior, o mesmo deverá ser recolhido até a data de vencimento da apuração ordinária do mês de dezembro, na forma disposta na legislação aplicável à espécie.**

**II - Havendo saldo do valor das bolsas do PROEDUC concedidas pela Instituição de Ensino Superior nos termos de lei, o crédito poderá ser utilizado no exercício subsequente, nos termos estatuídos no caput do presente artigo.** (Destacamos)

De imediato, nota-se que nem a Lei n. 2.447/2008 e tampouco a Lei n. 257/2008 estabeleceram limites temporais específicos e estáticos para a compensação dos saldos de recebíveis, mas tão somente mencio-

---

1. A referida lei foi regulamentada pelo Decreto n. 8.623, de 30/12/2008, o qual estabeleceu regras para a implementação do PROEDUC, e reproduziu, de forma idêntica, os artigos 7º e 8º da Lei n. 257/2008, respectivamente em seus artigos 10 e 11.

naram que estes saldos podem ser utilizados em “exercício subsequente”. Ademais, nenhum dos dispositivos transcritos acima permite que se interprete a expressão “exercício subsequente” de forma restritiva, ou seja, como sinônimo de “apenas no ano-calendário imediatamente seguinte”.

Os argumentos que serão a seguir enumerados servirão para fundamentar a conclusão por nós compartilhada, no sentido de que as Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008 não estabeleceram um limite temporal máximo para a compensação do saldo de recebíveis detido pela instituição de ensino superior neles localizada, o que, em contrapartida, significa que o referido saldo pode ser compensado pelas instituições de ensino até sua extinção total, independentemente se esta se der em um, dois ou mais anos-calendários após sua apuração e existência.

### **III. Argumentos que fundamentam a inexistência de limitação temporal para a compensação dos saldos de recebíveis**

Para fundamentar nosso posicionamento aqui defendido, passaremos a demonstrar os principais argumentos de hermenêutica jurídica que evidenciam que, por ocasião da definição das regras norteadoras do mecanismo de compensação que criaram, a Lei n. 2.447/2008 e a Lei n. 257/2008, não impuseram qualquer limite temporal para a apropriação do saldo de recebíveis pelas instituições educacionais.

Antes, porém, é imprescindível definir qual a natureza jurídica da relação estabelecida entre os Municípios e as instituições de ensino, de forma a delimitar qual o regime jurídico que regerá o mecanismo de compensação inserido no ordenamento jurídico pelas Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008.

### **III.1. Primeiro argumento: impossibilidade de aplicação de normas tributárias para regular a relação estabelecida entre os Municípios e as instituições de ensino**

Toda relação jurídica, a depender de sua natureza jurídica, passa a ser regida por determinado conjunto de princípios e valores que estabelecem as regras que irão regê-la.

No caso das relações jurídicas tributárias, elas são regidas, precipuamente, pela Constituição Federal (“CF”), que determina os contornos, balizas e limites de tributação, pelo Código Tributário Nacional (“CTN”) e por outras regras esparsas veiculadas em leis ordinárias de cada ente tributante competente, bem como por atos infralegais no mesmo sentido. Envolvem, essencialmente, o dever de obrigação pecuniária em forma de tributo (dar dinheiro) ao sujeito ativo (Estado)<sup>2</sup>.

Deste forma, a relação jurídica tributária envolverá, necessariamente, de um lado, o Estado (sujeito ativo), competente para instituir e coletar determinado tributo e, de outro, o contribuinte (sujeito passivo) que realizar a materialidade prevista na norma tributária, fazendo nascer a obrigação tributária de pagar tributo ao Estado, o qual possui como características essenciais, a compulsoriedade, o caráter pecuniário da prestação e o fato de não constituir sanção por ato ilícito, decorrendo sempre de ato lícito.

Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo<sup>3</sup> ensina que “*tributo é receita pública derivada do patrimônio dos particulares, de caráter compulsório e instituído em lei, consoante as materialidades e respectivas competências constitucionais, fundamentada em princípios conformadores de peculiar regime jurídico*”.

---

2. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p.21.

3. SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 54.

Partindo-se destas premissas, e aplicando-as à relação jurídica entre os Municípios e as instituições de ensino tem-se, de um lado, o Município (Estado) pagando o valor da mensalidade cobrada pelos cursos oferecidos pelas instituições de ensino a título de bolsa de estudo (preço pago pela prestação de serviço educacional), conforme estabelecido em lei, e, de outro, as instituições de ensino recolhendo o ISS (tributo) calculado sobre a prestação de serviço educacional em questão.

O montante pago a título de bolsas de estudos, frise-se, nada mais é do que parte do preço estabelecido pelas instituições de ensino como mensalidade pelos cursos que oferecem, no âmbito de sua relação privada com os estudantes que, voluntariamente, optam por contratar seus cursos, sem qualquer compulsoriedade.

Portanto, não há coerência ou fundamento em se tentar atribuir ao valor a ser recebido pela instituição de ensino, a título de bolsas de estudos, a natureza tributária, pois decorre de uma relação jurídica privada entre Município e particular. Ou seja, refere-se a preço pago como contraprestação ao serviço educacional posto à disposição dos estudantes que fazem jus ao programa de incentivo educacional, mas que será quitado, financeiramente, por um ente público, em vez de sê-lo pelo próprio estudante. Há evidente caráter comercial e sinalagmático nessa relação jurídica.

Por tal razão, inexistente nas leis municipais a criação de um tributo, *“prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”* (artigo 3º do CTN), mas apenas a previsão de um incentivo (não fiscal) ao estudo, o qual, frise-se, não é compulsório, já que apenas as instituições de ensino que demonstrarem interesse em aderir ao PRÓ-SUPERIOR e ao PROEDUC é que receberão/compensarão os montantes pagos pelos Municípios a título de bolsas de estudo.



Assim, muito embora exista uma compensação entre um débito de natureza tributária (ISS devido pelas instituições de ensino em razão de incorrem estas em fato gerador do referido tributo, de caráter público) e os créditos decorrentes de mensalidade a ser paga na forma de bolsa de estudos (preço, de natureza privada, de caráter comercial, e não tributário), **não há como se atribuir natureza de tributária à relação jurídica bilateral entre os Municípios e as instituições de ensino e, consequentemente, essa relação jurídica não pode ser regida pelo CTN (ou por princípios constitucionais tributários).**

Precisamente por isso é que não se pode interpretar as referidas Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008, que estabelecem as regras para a compensação dos valores de direito privado (preço pago por meio de bolsas de estudo) e de direito público (tributo municipal sobre prestação de serviços), restritivamente, como se fosse um “benefício ou incentivo fiscal”, o qual *“abrange ou pode abranger, além das isenções, outras espécies tributárias, como a alíquota reduzida (esta poderá ser reconduzida à categoria das isenções parciais ou reduções do tributo, que operam também pelo expediente técnico da redução da base de cálculo), bonificação, deduções para depreciação acelerada, suspensão do imposto, crédito do imposto para aplicação em determinados investimentos, etc.”*<sup>4</sup>

De fato, está implícito no conceito de benefício ou incentivo fiscal a concessão de um favor tributário, uma técnica que envolveria o não recolhimento do tributo ou de parte dele, em razão de uma redução ou isenção. Isto, contudo, não se verifica no caso em questão.

Não se há que falar, no presente caso, na aplicação do art. 111, II do CTN<sup>5</sup>, dispositivo legal que determina ao operador do direito que interprete

---

4. BORGES, Souto Maior, Subvenção Financeira. Isenção e Dedução Tributárias. *Revista de Direito Público*. São Paulo, n. 41-42, 1978, apud CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 14.

5. “Art. 111. ***Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:***

de forma literal (i.e., restritiva<sup>6</sup>) a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, pois não há nas leis municipais em comento nenhuma concessão de isenção, redução de alíquota ou qualquer suspensão de tributo que pudesse caracterizar um incentivo ou benefício fiscal.

Ao analisar a questão dos incentivos fiscais em matéria tributária, SOARES DE MELO<sup>7</sup> explicita o seguinte entendimento:

O Poder Público estabelece **situações desonerativas de gravames tributários**, mediante a concessão de incentivos e benefícios fiscais, com o natural objetivo de estimular o contribuinte à adoção de determinados comportamentos, tendo como propósito subjacente a realização de diversificados interesses.

Qualificam-se como prêmios as **imunidades, isenções, reduções de base de cálculo, créditos outorgados**, etc., sujeitando-se a um regime jurídico diferenciado (extrafiscalidade), porque representam dispêndio para o Poder Público e benefício para os contribuintes. (Destacamos)

No caso em questão não há estipulação de qualquer *situação desonerativa de gravames tributários* às instituições de ensino, mas, como já se disse, tão somente um mecanismo financeiro de simplificação no recebimento de débito/crédito mútuos entre Municípios e instituições de ensino.

---

*I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

***II – outorga de isenção;***

*III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.*” (Destacamos)

6. “É de todo infeliz a determinação do legislador complementar, ao se referir à interpretação literal: parece impor uma restrição à atuação do intérprete, no sentido de buscar o sentido de cada expressão utilizada pelo legislador. Seria o prestígio ao método gramatical, condenado pela hermenêutica por sua pobreza. ***Não é possível a construção da norma a partir de um texto, sem considerar seu contexto.***” (Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 707).

7. SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 415.

Tampouco há a previsão de qualquer *isenção* nas Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008, que pode ser definida como um instrumento legislativo que “*a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação*”<sup>8</sup>. Como bem esclarece SCHOUERI<sup>9</sup>, a isenção é um mecanismo de exclusão do crédito tributário estabelecido para “*situações especiais, consideradas e ponderadas pelo legislador*”.

Ora, no caso sob análise, não há qualquer exclusão total ou parcial da hipótese de incidência do ISS sobre a prestação dos serviços pela instituição de ensino superior. Há, somente, previsão legal de um encontro de contas entre credor e devedor, sobre montantes mutuamente devidos por eles, para que o procedimento de recebimento do saldo de tais valores seja realizado de forma célere e eficiente. Neste ponto, cumpre atentar para o fato de que o artigo 111, inciso II do CTN foi explícito: a *interpretação literal* se aplica em casos de *isenções tributárias*, de modo que, se não se está diante de uma situação de isenção tributária, não há por que se realizar uma interpretação literal.

Deste modo, se não se está diante de incentivos fiscais (gênero) e tampouco de isenção (espécie), muito menos há que se falar na aplicação, ao caso, do disposto no inciso II do artigo 111 do CTN, “*segundo o qual se interpreta literalmente a legislação que disponha sobre outorga de isenção*”<sup>10</sup>, por evidente ausência de natureza tributária na relação jurídica entre instituição de ensino e Municípios, no que tange à dívida decorrente das bolsas de estudos dos últimos em favor dos primeiros. Note-se, aqui, que o montante do débito (*quantum debeatur*) a título de ISS é integralmente devido

---

8. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. p.232-233

9. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 231.

10. MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação Literal da Regra que Outorga Isenção. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 217. p.24.

pelas instituições de ensino, sem qualquer redução em razão de tais leis: somente o procedimento de quitação, por parte do contribuinte em favor do ente tributante, é que foi regulado pelas referidas leis.

Com efeito, o procedimento de compensação previsto pelas Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008 não possui natureza tributária, mas está calcado no âmbito do direito privado, sendo regulamentado pelo Código Civil, especificamente pelo seu artigo 368, abaixo transcrito:

**Art. 368.** Se duas pessoas foram ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Isto porque, o mecanismo de compensação ora analisado envolve não somente o adimplemento e extinção proporcional de duas obrigações de naturezas jurídicas distintas: (i) o pagamento de parte da mensalidade devida às instituições de ensino (direito privado – preço – natureza civil) e (ii) o recolhimento do ISS pelas instituições de ensino (direito público – tributo – natureza tributária), o que leva à conclusão de que as regras de compensação fiscal e o CTN, especificamente o artigo 111, inciso II, não são em nada aplicáveis à situação ora em comento.

### **III.2. Segundo argumento: limitação temporal tornaria as Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008 pouco eficazes**

A previsão do mecanismo de compensação entre (a) os valores pagos pelos Municípios às instituições de ensino a título de bolsas de estudos e (b) os valores devidos por estas instituições de ensino a título de ISS, por envolverem a compensação de um tributo com uma dívida de natureza civil por parte de um Ente Público, como explicitado no tópico anterior, depende de previsão de lei específica para ser válida e eficaz.

Neste sentido, o Município, dentro do seu âmbito de autonomia, pode estabelecer, por lei, instrumentos que facilitem o recebimento e pagamento das dívidas de que faz parte, seja como devedor seja como credor.

Nestes termos, diante do fato de que os Municípios de Mossoró e Natal editaram as leis aqui mencionadas, por uma interpretação teleológica (ao considerar o contexto de criação e finalidade das leis em comento) das motivações para a edição de referidas normas, pode-se concluir, como se adiantou no tópico anterior, que estes Municípios visaram, além de incentivar seus munícipes a dar continuidade aos estudos, facilitar o recebimento de débitos tributários das instituições de ensino que aderirem aos Programas de Incentivo Educacional em questão.

Em outros termos, se o estabelecimento de referidas normas de compensação foi voluntário, e não obrigatório, ensejando um ato positivo e volitivo desses entes públicos, seria ilógico que os Municípios estabelecessem um limite temporal demasiadamente restrito, i.e., de 1 (um) ano-calendário, para a compensação dos débitos tributários e valores relativos ao pagamento das bolsas de estudos, para cursos que possuem duração de mais de um ano. Tal interpretação apenas acarretaria uma maior burocracia para o recebimento do saldo decorrente da relação jurídica entre os Municípios e as instituições de ensino superior, calcado na necessidade de execução fiscal por parte do Município, para cobrar o ISS devido e não pago pela instituição, e propositura de ação judicial pelo particular, visando pagamento por meio de precatórios para recebimento dos valores decorrentes de serviço educacional efetivamente prestado e não pago pelo Município.

De fato, se, por exemplo, o saldo de recebíveis da instituição de ensino relativo ao ano-calendário de 2013 for utilizado para compensação com o ISS devido no ano-calendário de 2014 e, no referido ano (2014), este saldo que migrou de 2013 não for inteiramente consumido, a instituição de ensino teria que executar tal dívida e exigi-la do Município que se comprometeu a pagar parte das mensalidades com a concessão de

bolsas de estudos. Nessa esteira não faria qualquer sentido aprovar uma lei na câmara municipal, por meio de procedimento legislativo, para ter eficácia limitada ao próximo ano-calendário. Quer nos parecer que seria um trabalho e esforço desproporcional para o benefício que advém com a aprovação de tal lei, sem contar que não atenderia a finalidade pretendida pelos Municípios.

Portanto, se fosse esse entendimento (errôneo) o adotado para interpretar tais normas legais, isso inviabilizaria a eficácia plena da norma do programa de incentivo educacional, pois as instituições de ensino, temerosas com o risco de não virem a receber os valores integrais das mensalidades que exigem pela prestação de seus serviços, ficariam receosas de aderir a referidos programas, pois que este incentivo teria um funcionamento efetivo externamente limitado, no caso, de apenas um ano, o que não parece ser razoável ou lógico, indo contra a *mens legis*, sem contar pouco atrativo para as instituições de ensino.

### **III.3. Terceiro argumento: ausência de limites temporais estabelecidos pelas leis municipais**

Considerando que a relação jurídica ora analisada não possui natureza tributária (conforme premissas estabelecidas nos tópicos anteriores) e, portanto, não pode ser regida pelo CTN, não há que se interpretar os dispositivos das Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008 de forma *restritiva*.

Sendo assim, cumpre salientar que tanto a Lei do Município de Mossoró quanto a de Natal (que possuem redações idênticas regulando o programa de incentivos à educação superior), não possuem, em nenhum de seus dispositivos legais, qualquer tipo de limitação temporal específica ou expressa. Nesse sentido, ao tratarem da compensação, ambas as leis estabelecem apenas um limite quantitativo (e não temporal) de “cinco por cento (5%) **da receita anual** decorrente da prestação de serviços de ensino superior de graduação e pós graduação”.

Inclusive, quando referidas leis dispõem que “*a extinção do crédito tributário dar-se-á em 31 de dezembro de cada exercício, confrontando-se o somatório do tributo apurado mensalmente com o valor das bolsas de estudos concedidas ao longo do período, ambos atualizados monetariamente*”, não estamos sequer diante de uma limitação temporal, mas de uma norma procedimental referente ao mecanismo de compensação (a ser especificamente analisada em maiores detalhes no tópico a seguir).

Interpretá-la no sentido de que somente as bolsas de estudos concedidas ao longo do período seriam passíveis de compensação, ou seja, que o saldo de bolsas de anos anteriores não poderia ser utilizado, por serem estas originárias de outros períodos, não possui qualquer lógica jurídica, uma vez que a própria norma determina como proceder em havendo saldo do valor das bolsas concedidas pela instituição de ensino superior: “*o crédito poderá ser utilizado no exercício subsequente, nos termos estabelecidos no caput do presente artigo.*”

Neste sentido, fazendo-se uma interpretação sistemática deste dispositivo (*caput* e parágrafo único, inciso II), conclui-se que a norma passa a tratar o saldo credor do exercício anterior (saldo este que foi gerado em função da limitação quantitativa de 5% da receita anual auferida pela instituição de ensino, e apurada em 31 de dezembro de cada ano-calendário) como parte do valor das bolsas de estudos concedidas no exercício corrente e assim sucessivamente, a cada ano que existir a prestação dos serviços que enseje o pagamento das bolsas, bem como o consequente recolhimento do ISS em razão dessas prestações de serviços educacionais aos bolsistas e demais alunos.

Não há menção expressa de que o prazo para compensar os saldos se extingue a partir de doze meses contados do período de apuração do débito de ISS anual (i.e., 31 de dezembro do ano-calendário), tampouco redação na lei de que “a compensação será extinta após um ano”, por exemplo.

### **III.4. Quarto argumento: o mecanismo de compensação se dá de forma contínua, renovando-se a cada ano-calendário**

Como já mencionado em tópico anterior, as leis municipais ora em análise estabelecem que o crédito tributário do ISS será extinto “*em 31 de dezembro **de cada exercício***”, o que leva à conclusão de que a compensação se dará de forma contínua, em cada ano-calendário analisado.

Em outros termos, depreende-se do conteúdos dos dispositivos legais acima transcritos (e especificamente do parágrafo único do artigo 7º em conjunto com o *caput* do artigo 8º de ambas as leis) que na hipótese do saldo de recebíveis, decorrente da compensação de débitos tributários de ISS com montante maior de créditos a receber em razão bolsas de estudo, não for consumido integralmente com os débitos de ISS, será facultado ao contribuinte utilizar-se do instituto da compensação para fazer uso do referido saldo no próximo exercício referente a cada ano em que houve saldo remanescente, indistintamente, e não exclusivamente no **próximo exercício subsequente**, já que a leitura das leis se dará em relação a cada ano-calendário, especificamente.

Para exemplificar e facilitar o raciocínio, imagine-se que em 2014 um dos referidos Municípios apure um saldo a pagar de bolsas de estudos à instituição de ensino superior, haja visto que os débitos de ISS de referida instituição não consumiram integralmente o montante a ser pago a título de bolsas por tal Município no referido ano-calendário. Esse saldo de recebíveis, de acordo com a legislação, poderá ser aproveitado *no exercício subsequente*, ou seja, ano-calendário de 2015. Em 2015, inicia-se um novo exercício, e em 31/12/2015 surgem novos débitos de ISS e novos créditos decorrentes de bolsas de estudos. Caso haja diferença positiva entre o valor das bolsas e o valor do ISS em 2015, novo saldo de recebíveis será gerado. Esse novo saldo pode, ou não, ser composto pelos saldos de recebíveis de 2014. De acordo com a legislação, este saldo apurado



em 2015 pode ser aproveitado em 2016, exercício subsequente do ano de 2015 (ano de sua existência), e assim sucessivamente, de modo que, de forma contínua, novos saldos de recebíveis serão gerados e poderão, em cada ano-calendário especificamente, ser compensados no **exercício subsequente, até seu fim (extinção total do saldo)**.

Não há, portanto, uma limitação temporal, pois a todo ano-calendário subsequente será formado **novo saldo de recebíveis** referente àquele ano que, então, poderá ser compensado com os débitos de ISS apurados pelas instituições de ensino no exercício subsequente. Saliente-se, uma vez mais, o limite é apenas quantitativo (limitado a 5% da receita anual), precisamente por inexistir limite temporal para tanto. Essa foi a técnica legislativa utilizada pelos Municípios quando da instituição de tal mecanismo de compensação: estabelecer um limite quantitativo para evitar que haja compensação a maior, em favor do contribuinte, de forma que o Município deixaria de ter receitas originárias decorrentes do ISS, para utilizar em suas atividades públicas essenciais.

### **III.5. Quinto argumento: o legislador municipal teria técnica legislativa específica para impor uma limitação à compensação**

Considerando-se que os Municípios, como entes federativos que são, possuem autonomia financeira, administrativa e tributária, por ocasião da edição das Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008, poderiam ter inserido uma limitação quantitativa e, adicionalmente, uma limitação temporal à compensação dos saldos de recebíveis.

Por exemplo, tais Municípios poderiam ter se utilizado de técnica legislativa específica, limitando a compensação em anos, meses ou frações mensais (avos) específicos, utilizando de redação expressa e clara nesse sentido, nos moldes daquelas utilizadas no caso de *(i)* limitação temporal para utilização de crédito de ICMS decorrente de ativo fixo (esfera

estadual, com base na Lei Complementar n. 87/96) – em 1/48; **(ii)** limitação de 5 (cinco) anos para a utilização de crédito escritural de ICMS decorrente de insumos pelo contribuinte; e **(iii)** limitação temporal para amortização de ágio para fins de IRPJ e CSLL (esfera federal) em 1/60. Todavia, isso não foi feito por parte dos referidos Municípios.

Note-se, ademais, que no exemplo acima, quando a legislação estadual quis manter a ideia de continuidade na compensação do crédito escritural, não fez uso do termo “exercícios seguintes” ou “períodos seguintes”, no plural, mas manteve sua redação no singular (“período seguinte”), no que concerne à sua técnica legislativa, demonstrando que não existe um paradigma ou modelo fixo e obrigatório a ser utilizado pelo ente de direito público quando for redigir leis que versem sobre tais temas.

Nesse sentido, vejamos a técnica legislativa na redação dos mencionados atos normativos:

**Lei Complementar n. 87/1996 (Crédito de ICMS sobre bens do Ativo Permanente)**

“**Art. 20.** Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o **direito de creditar-se do imposto** anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(..)

§ 5º. Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos **créditos decorrentes de** entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao **ativo permanente**, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de **um quarenta e oito avos por mês**, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento”. (g.n.)

Art. 23. O direito de crédito, **para efeito de compensação** com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido

as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. **O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.**

### **Lei n. 9.532/97 (Amortização Fiscal de Ágio)**

“Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (...)

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados em até dez anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, **à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;**

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, **à razão de um sessenta avos, no máximo,** para cada mês do período de apuração;(Redação dada pela Lei n. 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, **à razão de 1/60 (um sessenta avos),** no mínimo, para cada mês do período de apuração.”

### **Lei n. 12.973/2014 (Amortização Fiscal de Ágio)**

“Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre

partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, **à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.**” (Destacamos)

(...)

“**Art. 23.** A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ganho proveniente de compra vantajosa, conforme definido no § 6o do art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deverá computar o referido ganho na determinação do lucro real dos períodos de apuração subsequentes à data do evento, **à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.**” (Destacamos)

#### **Decreto n. 45.490/2000 – RICMS/SP (Crédito Escritural de ICMS)**

“**Art. 87.** Os estabelecimentos enquadrados no regime periódico de apuração, em relação às operações ou prestações efetuadas no período, apurarão (Lei 6.374/89, arts. 48, parágrafo único, e 49):

(...)

III - no livro Registro de Apuração do ICMS, após os lançamentos de que tratam os incisos anteriores:

- a) o valor do débito do imposto, relativamente às operações de saída ou às prestações de serviço;
- b) o valor de outros débitos;
- c) o valor dos estornos de créditos;
- d) o valor total do débito do imposto;
- e) o valor do crédito do imposto, relativamente às entradas de mercadoria ou aos serviços tomados;
- f) o valor de outros créditos;
- g) o valor dos estornos de débitos;
- h) o valor total do crédito do imposto;
- i) o valor do saldo devedor, que corresponderá à diferença entre os valores mencionados nas alíneas “d” e “h”;

j) o valor das deduções previstas pela legislação;

**l) o valor do imposto a recolher ou o valor do saldo credor a transportar para o período seguinte, que corresponderá à diferença entre os valores mencionados nas alíneas “h” e “d”.**” (Destacamos)

**Portaria CAT n. 92/1998- Anexo IV (Crédito Escritural de ICMS)**

“Art. 1º. A Guia de Informação e Apuração do ICMS-GIA é o instrumento por meio do qual o contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS e obrigado à escrituração de livros fiscais deve declarar, no prazo referido no artigo 20, as seguintes informações econômico-fiscais, segundo o regime de apuração do imposto a que estiver submetido ou conforme as operações ou prestações realizadas no período:

I – os valores das operações e prestações realizadas, separadas por Código Fiscal de Operações ou Prestações – CFOP;

**II – o valor do imposto a recolher ou o saldo credor a ser transportado para período seguinte; (...)**” (Destacamos)

Assim, muito embora os Municípios de Mossoró e Natal tivessem à sua disposição a possibilidade de redigir as leis em comento estabelecendo limites específicos à compensação dos saldos de recebíveis – como no caso da amortização do ágio, por exemplo – não procederam desta forma.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) já assim se posicionou sobre o tema, com relação a lei estadual<sup>11</sup>:

(...) **Nada impedia, nem impede**, por isso, em princípio, **que a lei estadual**, com vista ao incremento da receita, **estabeleça novas modalidades de extinção da dívida ativa**, como fez a lei gaúcha, ao instituir a dação em pagamento, visto que a transação e a moratória, também nela previstas, estão contempladas no CTN.

---

11. ADI n. 2.405-1-MC/RS, Tribunal Pleno, Relator Min. Carlos Britto, publicada no DJ em 17/02/06.

**Trata-se de medida de economia interna de cada unidade federada, que, por isso, não exige uniformidade normativa**, ditada por lei complementar. (Grifamos)

Portanto, ausente uma “uniformidade normativa” para a redação de leis que instituem direito a creditamento, amortização, compensação e outras modalidades de extinção de dívida pública, tampouco norma prevista na Lei Complementar n. 95/1998 especificamente aplicável ao tema, entendemos que não existem fundamentos legais suficientes e razoáveis para defender a impossibilidade de a compensação dos saldos de recebíveis, por parte da instituição de ensino superior, ocorrer até o momento da extinção total destes saldos, e sim, supostamente, em até o ano de exercício imediatamente seguinte. Corroborando tal conclusão, a própria legislação do saldo credor de ICMS utiliza a expressão “período seguinte”, no singular, mas não limita o aproveitamento do crédito de ICMS somente ao próximo mês, por exemplo.

#### **IV. Conclusão**

Em conclusão, considerando os argumentos aqui expostos, entendemos que, em razão de haver pagamento das bolsas de estudos e recolhimento do ISS de forma contínua entre as partes, por vários exercícios, sem previsão legal específica de término, não há que se falar em limitação temporal à compensação do saldo de recebíveis por parte das instituições de ensino superior, sendo possível compensar os saldos remanescentes apurado pelas instituições de ensino superior com o débito de ISS devido aos Municípios de Natal e Mossoró nos exercícios subsequentes, até que o saldo seja integralmente utilizado e extinto, isto porque:

1. A relação jurídica estabelecida pela Lei n. 2.447/2008 (editada pela Prefeitura Municipal de Mossoró) e Lei n. 257/2008 (editada pela Prefeitura Municipal de Natal), entre os Municípios e as instituições de ensino superior que optarem por

aderir, respectivamente, ao PRÓ-SUPERIOR e ao PROE-DUC, **não envolve uma relação jurídico tributária**, mas sim uma relação regulada pelas regras de Direito Civil;

2. Deste modo, o mecanismo de compensação estipuladas pelas referidas leis municipais não é regulado pelas regras do CTN ou normas da legislação tributária, pois envolve uma compensação civil, com previsão no artigo 368 do Código Civil;
3. Ademais, se não está diante de uma relação jurídica tributária, tampouco há que se falar em isenção ou incentivos fiscais, pois as instituições de ensino não foram beneficiadas ou premiadas com a redução, ou exoneração do ISS, ao contrário, devem recolher o tributo apurado em cada exercício fiscal de forma integral, com o diferencial de que podem realizar este recolhimento mediante a compensação prevista nas leis municipais ora analisadas, deduzindo do valor devido a título de ISS o montante pago pelos Municípios a título de bolsas de estudo;
4. Se não há que se falar em isenção fiscal, também não se aplica ao caso o disposto no artigo 111, inciso II do CTN, que trata especificamente de uma regra de exceção de interpretação legislativa, aplicável unicamente ao instituto da isenção, por exigir interpretação literal (isto é, *estrita*), que é, de acordo com o CTN, uma hipótese de exclusão do crédito tributário, o que não se verifica no caso em comento, haja vista o crédito tributário ser integralmente devido pela instituição de ensino ao Município, sem qualquer abatimento ou redução, total ou parcial;
5. As Leis n. 2.447/2008 e n. 257/2008 não estabelecem, em nenhum de seus dispositivos, um limite temporal específico para a compensação do saldo de recebíveis, valendo-se, tão somente, da expressão “exercício subsequente” para autorizar a compensação destes saldos remanescentes; na verdade, a única limitação para a compensação, existente nas referidas leis, é de natureza quantitativa, restringindo a compensação até, no máximo, 5% da receita anual da instituição de ensino superior, naquele ano-calendário (razão pela qual, inclusive,

não faria qualquer sentido limitar temporalmente tal compensação);

6. E tampouco faria sentido que as referidas leis municipais estabelecessem um limite temporal restrito a um ano-calendário, pois esta opção legislativa retiraria consideravelmente a eficácia de suas normas, podendo, inclusive, diminuir o número de adesões das instituições de ensino aos programas de incentivo educacional PRÓ-SUPERIOR e PROEDUC, o que não parece lógico e razoável; ademais, considerando o trâmite, morosidade e burocracia de um processo legislativo para aprovação de lei que trata de receita financeira originária do ente federativo, não seria nada vantajoso ou eficiente aprovar uma lei com vida útil de, praticamente, dois anos (o ano de exercício e o próximo);
7. Finalmente, caso os Municípios de Mossoró e de Natal tivessem pretendido estabelecer um limite temporal para a compensação dos saldos de recebíveis pelas instituições de ensino, poderiam ter se valido de técnicas legislativas já antes utilizadas em diversas outras legislações utilizadas por entes públicos (estaduais e federais), como é o caso da previsão de compensação do saldo credor de ICMS e a previsão da fruição do benefício da amortização do ágio para fins de IRPJ e CSLL; ou mesmo incluindo norma clara e expressa limitando em número de meses, frações (avos) ou quantidade de anos tal compensação.

Por todos os fundamentos jurídicos aqui explicitados, entendemos que o saldo de recebíveis potencialmente a ser apurado pelas instituições de ensino poderá ser por elas compensado com o ISS devido, por subsequentes e contínuos exercícios, até o consumo total de referido saldo, e não se limitará apenas ao ano-calendário (exercício) imediatamente seguinte, mas sim, aos próximos anos-calendários (exercícios) subsequentes, de forma ilimitada, até que o referido saldo tenha sido integralmente compensado (i.e., quitação completa das dívidas com os créditos entre as partes).



**PARECER**



# IMPOSSIBILIDADE DE ADOÇÃO DE INTEGRAÇÃO ANALÓGICA PARA IMPOSIÇÃO DO ISS, EM HAVENDO ESPECIFICAÇÃO DOS SERVIÇOS COM ALÍQUOTA MENOR, OBJETIVANDO ALÍQUOTA SUPERIOR – REGIME JURÍDICO DO ISS PARA INTELIGÊNCIA DA APLICAÇÃO DA LISTA DE SERVIÇOS – PARECER

Ives Gandra da Silva Martins

Marilene Talarico Martins Rodrigues

## Consulta

A Consulente, por intermédio de seu diretor, formula Consulta sobre diversos questionamentos relacionados à incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e pede nossa opinião.

A Consulta está assim formulada:

A Empresa vem prestando serviços para a **Prefeitura Municipal**, conforme Contrato de Serviços firmado entre as partes, em 12 de abril de 2010, Processo n. 10.010/2009, sob o título “**Prestação de Serviços de Limpeza Pública, compreendendo varrição de vias e logradouros públicos, seus serviços Correlatos e Apoio Operacional e Administrativo**” e, em face das diversas frentes de trabalhos executados se subordina a Lei Municipal respectiva, que “dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e dá outras providências”.

A seguir, a Consulente relaciona os diversos serviços executados pela Empresa e pede nossa opinião sobre o enquadramento dos serviços por ela prestados, nos seus respectivos Códigos da Lista de Serviços anexa à Lei Municipal, para efeitos de incidência do ISS.

Os serviços prestados pela Consulente, são os arrolados a seguir:

- **SERVIÇOS DE LIMPEZA URBANA**, que compreendem: “Varrição, coleta, remoções, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.”

- **SERVIÇOS COMPLEMENTARES DE LIMPEZA URBANA**, que compreendem:

“Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.”

- **SERVIÇOS DE APOIO OPERACIONAL**, como segue:

**Serviço de Camareira**, que compreendem:

- Manter em ordem os ambientes internos;
- Organizar os vestimentos dos usuários;
- Auxiliar o processo de higienização pessoal;
- Limpeza e higienização de colchões;
- Limpar e empapelar as macas na área de emergência;
- Organizar e atender as necessidades de hotelaria.

**Serviço de Conservação**, que compreendem:

- Manutenção das placas de sinalização;
- Pintura das faixas de conservação;
- Consertos e manutenções em equipamentos;
- Pintura de vias públicas;
- Manutenção de vias públicas;
- Pequenos reparos de grades, janelas e portões;
- Manutenção e recuperação de móveis;
- Solicitação de manutenção de equipamento telefônico.

**Controle Operação e Fiscalização de Portaria**, que compreendem:

- Atendimento ao público;
- Controlar a entrada de visitantes;
- Ronda e vistoria dos ambientes de trabalho;
- Preenchimento de formulário para controle de acesso;

- Liberar e controlar entrada e saída de funcionários;
- Liberar e controlar entrada e saída de prestadores de serviços;
- Controle de entrada de veículos;
- Auxiliar e orientar os acompanhantes e pacientes;
- Controle e liberação de crachás;
- Controle de troca de acompanhantes;
- Controle de permanência de visitantes após o horário;
- Guarda e controle do guarda volumes;
- Auxiliar a locomoção de pacientes quando necessário.

**Serviço de Copa**, que compreendem:

- Preparação de café e chá;
- Limpeza e organização da cozinha;
- Servir almoço e jantar;
- Servir merenda;
- Organizar o processo de alimentação dos usuários.

**Serviço de Limpeza**, que compreendem:

- Limpeza de área interna e externa;
- Limpeza de sanitários;
- Recolhimento do lixo;
- Limpeza de vidro;
- Limpeza de piso;
- Limpeza de calçada;
- Limpeza de portas e janelas;
- Limpeza de persianas;
- Limpeza dos elevadores;
- Lavagem de escada;
- Limpeza de pátios;
- Limpeza e conservação de cemitérios;
- Limpeza geral de ginásio de esportes;
- Limpeza geral de academias e aparelhos;
- Limpeza e manutenção das piscinas;
- Conservação dos campos esportivos;
- Lavagem de uniformes;
- Limpeza e conservação das áreas verdes;
- Limpeza de baias de animais (zoonoses);
- Limpeza terminal.

**Serviço de Logística Integrada**, que compreendem:

- Logística das ocorrências de trânsito;
- Apoio nas atividades de ocorrências de trânsito;
- Controle da movimentação de veículos;
- Logística para atendimento das ocorrências de alagamento;
- Apoio na organização das vias públicas;
- Distribuição interna e externa de correspondências;
- Conferir, separar e distribuir materiais em geral;
- Encaminhar correspondências e ofícios;
- Elaborar planilhas para controle dos veículos;
- Apoio na realização de vistorias em locais públicos;
- Apoio nas atividades de sepultamento;
- Controlar e abastecer os materiais nos postos de trabalho;
- Recolher e cuidar dos animais de vias públicas;
- Apoio na organização de eventos em geral;
- Organizar agenda e roteiro para inspeções em geral;
- Apoio na realização de vistorias em estabelecimentos comerciais;
- Entrega de notificações aos municípios;
- Agendar transporte para pessoas especiais;
- Apoio na realização de vistorias em hidrômetros;
- Apoio na realização de atividades de programas sociais;
- Entrega de notificações aos municípios;
- Logística de atividades ligadas ao aterro sanitário;
- Logística de atividades ligadas à coleta seletiva;
- Apoio nas atividades de ocorrências com acidentes;
- Monitoramento e apoio na solução de emergências;
- Apoio na realização de vistorias em obras;
- Organização e distribuição de kits para coletas seletivas;
- Apoio na realização de vistorias de INSS (Jurídica e Física);
- Logística das atividades ligadas à imprensa;
- Logística da aquisição e distribuição de benefícios aos municípios;
- Logística da execução dos serviços de montagem de som, luz e imagem;
- Realizar inventários;
- Conferir, separar e distribuir medicamentos em geral;
- Logística das coletas para análise clínicas e técnicas;
- Logística de atividades ligadas aos programas sociais;
- Logística de atividades ligadas à biblioteca e brinquedoteca;

- Logística para transporte de pacientes para atendimentos externos;
- Logística de distribuição de equipamentos de comunicação (Nex-tel);
- Controlar a disponibilidade de macas e cadeiras de rodas.

**Serviço de Manutenção de Rede de Distribuição**, que compreendem:

- Abrir valas para encanamento;
- Fazer manutenções nas tubulações;
- Manutenções e reparos nas redes de esgotos;
- Desobstrução de ralos e redes;
- Manutenção e reparos nas redes hidráulicas;
- Execução de testes de vazamento e infiltração;
- Atividades de corte e reabertura de águas.

**Serviço de Manutenção Predial**, que compreendem:

- Reparos elétricos;
- Reparos hidráulicos;
- Manutenção em mobiliários;
- Pequenos reparos de manutenção predial;
- Pintura;
- Limpeza de calha;
- Manutenções gerais nas áreas esportivas;
- Vistoria e identificar necessidades de manutenções prediais.

**Serviço de Motorista**, que compreendem:

- Conduzir veículos;
- Manter em ordem o veículo;
- Verificar condições gerais do veículo.

**Serviço de Rotinas para Administração de Pessoas**, que compreendem:

- Apropriação de folhas de frequências;
- Controle de benefícios dos profissionais;
- Controle de programação de férias;
- Distribuir escalas de trabalho;
- Distribuir holerites e folhas de frequência;
- Preparar documentação para admissão e demissão de profissionais;
- Controle de uniformes e epi's;
- Preparação da documentação para aposentadoria;
- Controle de estagiários;

- Treinamento de fluxogramas e organogramas;
- Conferência de listagens de prestadores de serviços.

**Serviço de Suporte a Sistema de Informação**, que compreendem:

- Atendimento a funcionários via telefone (Helpdesk);
- Providenciar abertura de chamados;
- Criação de logins e e-mails;
- Treinamento e suporte a usuários;
- Suporte a sistemas;
- Suporte a implantação de novos sistemas;
- Configuração de internet;
- Realização de backup de dados e restauração de perfis de usuários;
- Conserto e manutenção de centrais telefônicas;
- Instalação e configuração de computadores;
- Instalação e manutenção de infraestrutura;
- Manutenção e reparos de computadores e periféricos;
- Manutenção e instalação de impressoras;
- Manutenção preventiva e corretiva de hardware e software;
- Manutenção e atualizações no sistema de controle de patrimônio.

**Serviço de Triagem**, que compreendem:

- Atendimento ao público;
- Atendimento telefônico;
- Atendimento de ocorrências de alagamento;
- Atender as solicitações de ocorrências em geral;
- Preparação de relatórios e estatísticas;
- Organizar arquivos de documentos em geral;
- Cadastro e controle de acesso a internet;
- Arquivar documentos em geral;
- Organizar a agenda dos departamentos;
- Administração de recepção;
- Emitir guias para atendimento;
- Preenchimento de prontuário de inscrição;
- Agendamento de exame médico;
- Agendamento de locais para eventos esportivos;
- Captação de vagas;
- Atender e dar retorno as ocorrências da ouvidoria;
- Atendimento domiciliar;
- Cadastramento de pacientes;



- Triagem de documentações de processos em geral;
- Agendamento e documentação de processos jurídicos;
- Realização de pesquisas em geral;
- Preparação dos processos de cobrança de débitos em contas;
- Organização da documentação para inscrição e baixa de munícipes inscritos na dívida ativa;
- Agendamento de ambulância;
- Coleta de dados para elaboração de histórico escolar;
- Cadastramento de usuários para os programas sociais;
- Agendamento e documentação de processos tributários;
- Agendamento para exames práticos e teóricos de CNH;
- Abertura de ocorrências para atendimentos;
- Controle das ligações efetuadas;
- Organização de vagas e documentação para matrículas escolares;
- Agendamento e remanejamento de consultas;
- Realização de pesquisas de satisfação;
- Providenciar emissão de guias de autorização de convênios;
- Cadastrar e preparar documentação para fornecimento de medicamentos gratuitos.”

Como se constata, além da **Limpeza Urbana e Serviços de Limpeza Urbana**, são amplos os Serviços de **Apoio Operacional e Administrativo**, prestados pela Consulente, tudo em conformidade com o Contrato realizado com a Prefeitura Municipal (Processo n. 10.010/2009).

Tais Serviços de **Apoio Operacional e Administrativo**, constituem-se em **atividade meio**, para a realização de **atividade fim**, para cumprimento do Contrato. Esses serviços são englobados em uma **medição mensal** e representam o valor dos serviços sobre o qual é aplicada a alíquota correspondente.

Em face do exposto pergunta a Consulente:

- **Quais os Códigos de Serviços para classificação dos diversos serviços prestados, considerando os Serviços de Limpeza Urbana e Serviços Correlatos e Serviços de Apoio Técnico e Admi-**

**nistrativo, constantes da lista anexa à Lei Municipal e quais as alíquotas correspondentes?**

## **Resposta**

Antes de responder as indagações da Consulente, algumas considerações serão necessárias, à luz da Constituição Federal e da Competência Tributária atribuída aos Municípios para instituir o **ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**.

## **O ISS na Constituição de 1988**

A Constituição Federal de 1988, ao atribuir competência aos Municípios para instituir o ISS, estabelece:

Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

.....

III - Serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, I, “b”, definidos em lei complementar.

§ 3º - Em relação ao Imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar:

I - fixar alíquotas máximas;

II - excluir de sua incidência exportações de serviços para o exterior.

O que vale dizer, os Municípios poderão exigir o ISS somente dos serviços **não** compreendidos na competência dos Estados, na forma do art. 155, I, “b” da CF, assim disposto:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

.....

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de **transporte interestadual e intermunicipal** e de **comunicação**, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Ou seja: **a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, estão fora da competência tributária, dos Municípios**, por serem de **competência dos Estados**. Em relação ao ISS cabe à lei complementar fixar as suas alíquotas máximas e excluir da sua incidência exportações de serviços para o Exterior.

Com a Constituição Federal de 1988, toda legislação infraconstitucional (DL n. 406/68; DL n. 834/69 e LC n. 56/87) foi recepcionada pela nova ordem constitucional, continuando a disciplinar o ISS, até o advento da LC n. 116/2003.

O termo “serviço” significa trabalhos ou atividades economicamente mensuráveis, que uma pessoa presta à outra. A expressão “de qualquer natureza” quer dizer de toda origem, de toda espécie, o que amplia o campo dos serviços tributáveis, constantes de lei complementar.

**Aires F. Barreto**, após examinar os princípios e normas do ISS, conclui que “serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”.<sup>1</sup>

O Código de Defesa do Consumidor, no § 2º do seu art. 3º, define **serviço** como “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações trabalhistas”.

O ISS é, portanto, imposto que recai sobre a prestação de serviços, com conteúdo econômico. Trata-se de tributo que onera determinado bem econômico imaterial (prestação de serviço), que recai sobre os serviços de qualquer natureza (art. 156, III da CF).

O conceito do que seja serviço para efeitos do ISS, considerando-se a classificação econômica dos impostos adotada pelo sistema tributário

---

1. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 317.

nacional, não pode ser confundido com a simples “locação de serviços” do Direito Civil, nem com a ideia do objeto de “contrato de trabalho” do Direito do Trabalho, nem com a prestação de serviço público.

Para haver prestação de serviço para efeitos do ISS, é necessário que a atividade seja realizada para terceiro, e não para si próprio e que haja conteúdo econômico. O serviço sem conotação econômica, quando prestado a instituições filantrópicas, por exemplo, não é alcançado pelo imposto.

**Sérgio Pinto Martins**, sobre a prestação de serviços para efeitos de tributação do ISS, escreve:

**Prestação de serviços** é a operação pela qual uma pessoa, em troca de pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço). Prestar serviços é vender bem imaterial, que pode consistir no fornecimento de trabalho, (...) a prestação de serviços (...) presume um vendedor (prestador do serviço), um comprador (tomador do serviço) e um preço (preço do serviço). O que interessa, no conceito de serviço, é a existência de transferência onerosa, por parte de uma pessoa a outra, de bem imaterial que se acha na movimentação econômica.<sup>2</sup>

O ISS tributa a “prestação de serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, em que ocorre a circulação de um bem imaterial, na etapa de circulação econômica, que se considera **serviço de qualquer natureza**”.<sup>3</sup>

---

2. *Manual do ISS*. São Paulo: Malheiros Editores, 1995. p. 40.

3. Bernardo Ribeiro de Moraes, *Doutrina e Prática do ISS*. 1. ed 3. tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984. p. 84.

## Caráter taxativo da lista

A questão da **taxatividade da lista de serviços**, sempre foi objeto de grandes divergências na doutrina, desde o início da instituição do imposto, com duas correntes doutrinárias, envolvendo opiniões de respeitáveis juristas e estudiosos da matéria: uma corrente defendia a **taxatividade da lista de serviços**. A outra corrente defendia que a lista era **exemplificativa**.

A primeira corrente, defendida por Rubens Gomes de Souza, Ruy Barbosa Nogueira e o primeiro subscritor deste parecer, entre outros, entendia que a vedação do emprego da analogia no campo do direito material (artigo 108, § 1º do CTN), impunha a taxatividade da lista.

A segunda corrente, defendida por Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges e Aires F. Barreto, aliados a outros tributaristas, sustentava a impossibilidade de a legislação infraconstitucional limitar competência tributária que a Constituição Federal outorgou aos Municípios.

O Supremo Tribunal Federal entendeu ser taxativa a lista de serviços, ao examinar o RE n. 69.780, decidiu:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

- O depósito bancário não constitui serviço capaz de surgir como fato gerador do tributo municipal.

(...) E, examinando-se os serviços constantes dessa lista, força é convir que nela não se encontra o depósito bancário, aliás, não constitui serviço, em si, capaz de surgir como fato gerador do tributo municipal.

(Publicado na RDA 105/109)

O então Tribunal de Justiça do Estado da Guanabara, também admitira a taxatividade da lista de serviços, com a seguinte interpretação:

A especificação dos serviços de qualquer natureza que ficaram sujeitos ao respectivo tributo, produziu dois importantes efeitos:

- 1º) retirou do imposto aquela feição genérica e vaga que lhe podia atribuir;
- 2º) possibilitou à autoridade administrativa, na constituição do crédito tributário pelo lançamento, determinar a matéria tributável, com a necessária clareza e individualização.<sup>4</sup>

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal entendeu que, **embora taxativa a lista**, não exclui a **admissibilidade do processo interpretativo de cada um de seus itens, não podendo, porém, servir de pretexto à aplicação analógica, como será demonstrado na sequência.**

A lista de serviços é *taxativa*, não podendo ser ampliada por analogia, a teor do princípio da legalidade estabelecido pela Constituição Federal (art. 150, I) e art. 97 do CTN (“somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou a sua extinção”), que, no seu art. 108, § 1º, preceitua: **“O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”**.

A obrigação tributária é *ex lege* e de caráter compulsório. A competência tributária dos Municípios, atribuída pela Constituição Federal, para instituir e cobrar o ISS está limitada à Lista de Serviços que, em lei complementar, define quais as hipóteses, taxativamente, sujeitas ao imposto.

Não cabe, portanto, interpretação analógica para estabelecer obrigação tributária e definir fato gerador.

A lista de serviços definidas pela LC n. 116/2003 a exemplo da anterior (LC n. 56/87), em diversos itens utilizou as expressões “*congêneres*” e “*de qualquer natureza*”, o que resultou em controvérsias na interpretação, no sentido de que outros serviços poderiam ser tributados, desde

---

4. Agravo de Petição n. 23.423, in RF 239/151 e RDP 18/237 - *Apud* Bernardo Ribeiro de Moraes em *Doutrina e Prática do ISS*. 1. ed. 3. tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984. p. 110.

que fossem semelhantes, àqueles contidos no mesmo item, porém dando margem a interpretações e incertezas.

A propósito, o Supremo Tribunal Federal decidiu que não cabe interpretação analógica para estabelecer obrigação tributária e definir fato gerador, **embora em cada item se possa utilizar o uso interpretativo**, com o fim de aclarar a norma tributária, em relação à lista, conforme se lê da ementa do seguinte julgado:

**RE 114.354-1/RJ. D.J. 04.12.87** - Rel. Min. Carlos Madeira, que em seu voto destacou:

“A questão foi decidida em embargos infringentes, em acórdão cuja ementa assevera (fls. 172):

**ISS - Taxatividade da lista geral.** Admissibilidade do processo interpretativo, **vedando-se, entretanto, o recurso à analogia. Admissível embora o uso da interpretação, com o fim de aclarar a norma tributária emissora da lista de serviços**, não é legítimo dar-lhe utilização de tal modo extensiva que acabe por servir de pretexto à aplicação da analogia, valendo aí o eufemismo como estratégia para a administração considerar hipótese de incidência do ISS atividade não compreendida na legislação própria. Nesse caso, a violação ao princípio da taxatividade da lista afigura-se evidente. Improvimento dos embargos”.

Em nosso ordenamento jurídico tributário, se o serviço não vier previsto em lei complementar, não poderá ele servir de hipótese de incidência do ISS, por impedimento constitucional.

Portanto, a lista de serviços, a que se referem a Constituição Federal (art. 156, IV) e a LC n. 116/2003, é TAXATIVA.<sup>5</sup> O Município não pode fazer incidir o ISS sobre serviços não constantes da lista. Os serviços

---

5. Aliomar Baleeiro, in *Direito Tributário*, atualizado por Misabel Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 500, escreve:

“A LISTA É TAXATIVA. O CTN, no art. 71, já revogado, depois de referir-se especialmente a algumas categorias de serviços, abrangia, de modo genérico, todos os

tributados pelo ISS são os constantes da lista. Não estão no campo de incidência os serviços que estejam compreendidos na competência tributária dos Estados.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, como foi conferida maior autonomia aos Municípios, que passaram a fazer parte da Federação, corrente doutrinária passou a defender a não exaustividade da lista de serviços. A lista de serviços seria apenas exemplificativa, não podendo serem relacionados os serviços de forma taxativa, pois isso implicaria em violação à autonomia dos Municípios.<sup>6</sup>

**Hugo de Brito Machado** sustenta a taxatividade da lista de serviços, ao argumento de que “a Constituição Federal atribui aos Municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer natureza que a lei complementar defina. Não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela lei complementar. Na verdade a competência que a Constituição atribui aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender de lei complementar”.<sup>7</sup>

Assim, se de um lado a Constituição atribui competência aos Municípios para legislar sobre assuntos locais (art. 30) e para instituir o ISS (art. 156, III); de outro lado determinou que **cabe à lei complementar definir os serviços para efeitos de incidência do ISS**, não podendo, portanto, ser exemplificativa referida lista.

---

demais numa cláusula bastante compreensiva: “demais formas de fornecimento de trabalho com ou sem utilização de máquinas, ferramentas e veículos” (art. 71, § 1º, VI).

Assim, a regra geral e clara era a de que todo serviço, menos o de transportes e comunicações da União, ou os reservados por lei complementar aos Estados, poderia ser tributado pelos Municípios, desde que prestado por empresa ou trabalhador autônomo.

São inconstitucionais os dispositivos municipais que tributam todo e qualquer serviço não previsto na lista do Decreto-Lei n. 834 (atualmente LC n. 116/2003).”

6. Sacha Calmon Navarro Coelho, *Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 263-266.

7. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 391-392.



A Jurisprudência de nossos Tribunais, ao examinar a questão, mesmo após a Constituição de 1988, acolheu o entendimento, segundo o qual a lista é **taxativa**.

Como observa **Misabel Derzi**:

... prevaleceu, na Jurisprudência de nossos tribunais superiores, a posição **restritiva à autonomia dos Municípios**, que qualificou a lista de serviços de taxativa, abrigando os únicos e específicos serviços tributáveis pelo ISS. Mesmo após o advento da Constituição de 1988, a maior parte da doutrina e a Jurisprudência dos tribunais superiores posicionaram-se em favor da taxatividade da lista de serviços. Defenderam esse último ponto de vista, **Rubens Gomes de Sousa, Ruy Barbosa Nogueira, Aliomar Baleeiro, José Afonso da Silva, Ives Gandra da Silva Martins, Gilberto Ulhôa Canto** e outros (...)

Jurisprudência recente do STJ tem confirmado esse entendimento da taxatividade da lista de serviços e da tendência do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias, ainda que acompanhadas de prestações de serviços, **não relacionados naquela lista**.<sup>8</sup>

**A ausência de um determinado serviço na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003**, portanto, resulta na impossibilidade de tributação desse mesmo serviço pelos Municípios, mediante o ISS. Em caso de ser esse serviço prestado com o fornecimento de mercadorias, incidirá o ICMS. Em não havendo esse fornecimento, não estará sujeito a nenhum dos dois impostos.

O Superior Tribunal de Justiça vem decidindo pela taxatividade da lista de serviços e pela impossibilidade de ampliação, mediante integração analógica da referida lista, conforme RESP n. 514.675 - 2ª Turma.

O certo, todavia, é que a nova lei (LC n. 116/2003) não conferiu ao legislador local a faculdade de preencher as lacunas da lei completando o

---

8. Misabel Derzi, em notas de atualização à obra *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 502-203.

rol dos serviços “congêneres”, por analogia, com serviços não constantes expressamente na lista.

## **Natureza do tributo**

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é um tributo de competência MUNICIPAL, embora a sua estrutura esteja disciplinada em legislação complementar federal de âmbito nacional. Assim, cada Município brasileiro estabelece normas legais relativas ao ISS com base na legislação complementar, que estabelece normas gerais, ou seja, de modo que não conflite com esta, a teor do art. 146, I e III da CF/88, assim disposto:

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos referidos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

A lei complementar é necessária para evitar conflito de competências na instituição do referido imposto sobre serviços de qualquer natureza, eis que o ISS é imposto que pode ter reflexos em outros Municípios.

Desta forma, se de um lado a Constituição atribuiu competência aos Municípios para legislar sobre assuntos locais (art. 30) e para instituir o ISS (art. 156, III); de outro lado, determinou que os serviços deveriam estar definidos em lei complementar; determinou que cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competências, em matéria tributária e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, I e III).

## Pressupostos essenciais do ISS

O ISS tem como pressupostos essenciais os seguintes aspectos: **material** (fato gerador da obrigação tributária); **pessoal** (contribuinte); **quantitativo** (base de cálculo e alíquota) e **espacial** (local de incidência do imposto).

A lei deve conter todos os elementos indicativos da incidência do imposto que possibilitará a sua exigência pelo Município.

## O ISS e a Lei Complementar n. 116/2003

A Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, publicada no D.O.U. de 01/08/2003, trouxe nova disciplina para o ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, estabelecendo as normas gerais de direito tributário, a partir das quais cada Município brasileiro instituiu a sua legislação ordinária.

A Lei Complementar n. 116/2003, ao estabelecer as normas gerais de regência do ISS, ampliou a Lista de Serviços tributáveis pelo ISS que praticamente dobrou o número de itens, acrescentando serviços antes não alcançados pelo ISS. Também, **adotou nova técnica para a Lista de Serviços**, pois, **consignou em cada item o gênero, seguido dos subitens em espécies**.

O rol dos serviços constantes da LC n. 116/2003 foi ampliado em relação à legislação anterior (LC n. 56/87), para 40 itens (gênero) que foram subdivididos em 190 subitens (espécie), com especificação exaustiva dos serviços tributáveis pelo ISS.

Cada Município, portanto, adotará a técnica que julgar melhor para a cobrança do ISS, limitado apenas, pelos textos da Lei Suprema e da Lei Complementar, sendo que **os itens do gênero dos serviços são apenas indicativo dos mesmos** e **os subitens são realmente os serviços tributáveis pelo imposto municipal**, não podendo os Municípios acrescentarem serviços não constantes da lista anexa à LC n. 116/2003.

## O fato gerador do ISS

O Fato Gerador é o núcleo central da obrigação tributária. O instituto é conceituado por **Amílcar de Araújo Falcão**, da seguinte forma:

**FATO GERADOR** é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado.

Na definição acima, estão mencionados como elementos relevantes para a caracterização do fato gerador os seguintes:

- a) previsão em lei;
- b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o Direito Tributário, um fato jurídico, na verdade, um fato econômico de relevância jurídica; e
- c) a circunstância de tratar-se do pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração da obrigação “ex lege” de pagar um tributo determinado.

O art. 114 do Código Tributário Nacional contém a seguinte dicção:

Art. 114 - Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

**Hugo de Brito Machado**, analisando essa definição do fato gerador da obrigação principal, do art. 114 do CTN, de forma didática, escreve:

- a) **Situação**, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.
- b) **Definição em lei**, vale dizer, que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da situação cuja ocorrência faz nascer essa obrigação é matéria compreendida na reserva legal. Só

a lei é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, à propósito, o que expressa o art. 97, inciso III, do CTN, tendo presente que a palavra lei é por este utilizada em sentido restrito.

c) **Necessária**, importa dizer que, sem a situação prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei.

d) **Suficiente**, significa que a situação prevista em lei é bastante. Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim.<sup>9</sup>

A doutrina tem utilizado diversas denominações para designar o fato gerador. Entre outras: **suporte fático, situação base de fato, fato imponível, fato tributável, hipótese de incidência, hipótese de imposição**. No Brasil tem predominado, porém, a expressão **fato gerador**, que se deve a influência do Direito Francês, sobretudo pela divulgação, entre nós do trabalho de Gaston Jèze, específico sobre o tema.

**Hugo de Brito Machado** observa que: “A expressão **hipótese de incidência** designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão **fato gerador** diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto que o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto”.<sup>10</sup>

O fato gerador do ISS é a “**prestação de serviços**” na forma estabelecida pela Lei Complementar n. 116/2003, que em seu art. 1º estabelece:

Art. 1º - O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa,

---

9. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 126-127.

10. Obra citada, p. 128.

ainda que esses não se constituem como atividade preponderante do prestador.

§ 1º - O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º - Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º - O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º - A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço.

O art. 1º da LC n. 116/2003, portanto, estabelece que o fato gerador do ISS é a **prestação de serviços** constantes da lista de serviços, realizados no Território respectivo de cada Município. Esta é a regra geral que deve prevalecer, em obediência a norma constitucional.

Conforme se constata do dispositivo normativo, não é o serviço que é tributado porque não existe nenhuma atividade humana que demonstra a existência de capacidade e autoriza a incidência de um tributo, exigido como forma de participação nas despesas públicas, mas a **prestação de serviços**.

A prestação de serviço sobre a qual pode incidir o ISS é aquela “in commercium”, mediante a celebração de um negócio jurídico subjacente, que tenha conotação econômica.

O ISS não incide sobre o serviço que o empregado presta ao empregador, por ser serviço que se desenvolve sob uma relação de subordinação, mediante contrato de trabalho submetido a Consolidação das Leis do Trabalho - CLT.

O ISS também não alcança o auto serviço, isto é, aquela atividade que é prestada não como atividade-fim, mas como atividade-meio. O prestador dos serviços executa as atividades para ele mesmo, não para terceiros.

Desse modo, o fato gerador do ISS é a prestação de serviço, a terceiro, de uma utilidade (material ou imaterial) prevista em lei complementar, com conteúdo econômico, em caráter negocial.

## Sujeito ativo

Sujeito Ativo é aquele que pode exigir o imposto, na forma da competência atribuída pela Constituição Federal, nos termos do art. 156, essa competência foi atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal.

Cada Município brasileiro, assim como o Distrito Federal, tem competência para instituir o ISS em seu respectivo território.

**ROQUE CARRAZZA**, observa que:

A Competência tributária é a aptidão para criar tributos, descrevendo legislativamente suas hipóteses de incidência. A capacidade tributária, de revés, é a possibilidade de uma pessoa figurar num dos polos - positivo ou negativo - da obrigação tributária... O titular da capacidade tributária ativa, por força do princípio da legalidade, dever ser explicitamente indicado, por meio de lei... A competência e a capacidade tributárias quase sempre se acumulam numa mesma pessoa política. Logo, habitualmente, a exação é cobrada, dos contribuintes, pelo próprio sujeito impositor.<sup>11</sup>

Como regra, portanto, o sujeito ativo do ISS é o Município (ou o Distrito Federal) em cujo território se realiza a prestação de serviços, con-

---

11. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, -2001. p. 257-259.

forme estabelece a norma constitucional (art. 156) e a Lei Complementar n. 116/2003, que dispõe sobre as normas gerais.

## **Sujeito passivo**

Contribuinte do imposto é o prestador do serviço, podendo ser tanto empresa como profissional autônomo. Toda pessoa física ou jurídica, que vende serviços, com caráter de habitualidade e de modo autônomo, independente, sem subordinação.

O art. 5º da Lei Complementar n. 116/2003, está assim redigido:

Art. 5º - Contribuinte é o prestador do serviço.

Não são contribuintes aqueles que prestam serviços em relação de emprego, as pessoas que realizam trabalho para si próprias e os serviços prestados sem intuito econômico, como por exemplo, os serviços prestados para instituições filantrópicas.

O ISS recai, portanto, sobre a prestação de serviços realizada com conteúdo econômico. É um imposto que recai sobre o consumo de serviços.

Na lição de **Bernardo Ribeiro de Moraes**, prestar serviços “é executar, de forma habitual e contraprestacional, a venda onerosa de qualquer serviço que consta da lista aprovada em lei complementar”.<sup>12</sup>

O ISS grava a prestação de serviços, realizada a título oneroso com ou sem fornecimento de material. Para ocorrer a incidência do ISS, basta a transferência do bem imaterial (serviços), a título oneroso, de uma pessoa para outra.

Em relação ao enquadramento da atividade na lista de serviços, afirmou o **Min. Oswaldo Trigueiro**, ao Relatar o RE 76.272-SP que:

---

12. *Curso de Direito Tributário*, Diversos Autores, coord. de Ives Gandra da Silva Martins. 5. ed. São Paulo: Saraiva/CEEU, 1997, p. 290-291.



... decidir se determinado serviço é ou não tributável em face da lei complementar, **diz respeito à interpretação e aplicação desta lei, sem possibilidade de ofensa à regra de competência** inserta naquele preceito constitucional.

Assim, diante da sujeição passiva tributária relativa ao ISS, podemos dizer que:

- a) São contribuintes do ISS todas as pessoas físicas ou jurídicas que prestam serviços constantes da lista. Os pressupostos para a existência do contribuinte estão consignados nos seguintes elementos: efetiva prestação de serviços; habitualidade da atividade, autonomia e caráter econômico (venda de serviços).
- b) Não são contribuintes do ISS as pessoas que realizarem trabalho para si próprias. No caso, inexistente venda, inexistente circulação de serviços, elemento essencial para a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.
- c) Não são contribuintes do ISS as pessoas que prestarem serviços com relação de emprego, isto é, prestam serviços de natureza não eventual e sob dependência, sejam empregados ou servidores públicos.
- d) Não são contribuintes do ISS as pessoas que não praticam atividades em nome próprio, como os diretores e membros de conselho consultivo e fiscal de sociedades. Não prestam serviços na qualidade de empresa ou profissional autônomo.

### **Sujeição passiva indireta: o responsável**

Além do contribuinte do ISS, que é aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, ou seja, aquele que é o prestador do serviço, outras pessoas poderão figurar na relação jurídica tributária, como obrigados ao pagamento do imposto, em razão da lei.

Como regra geral o tributo deve ser pago pelo contribuinte que deu ensejo ao fato gerador (prestação de serviço) e, portanto, é ele o responsável.

Essa responsabilidade, entretanto, poderá ser estendida a terceiro, desde que ocorram dois requisitos: a existência de lei autorizadora da extensão e a existência de vínculo entre ele e o fato gerador, nos termos do art. 128 do CTN, que preceitua:

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

**Aires Fernandino Barreto** lembra que o ISS “admite a sujeição passiva indireta, definindo a figura do responsável como o obrigado a recolher o imposto como fonte pagadora e não o faz. Todo o tomador do serviço pode ser obrigado a, na hipótese do prestador do serviço não emitir documento fiscal, descontar do preço pago o valor do ISS, sob pena de tornar-se responsável pelo imposto. Todavia, nem todos os Municípios brasileiros criaram em Lei a figura do responsável”.<sup>13</sup>

O art. 6º da LC n. 116/2003, sobre a responsabilidade tributária, está assim disposto:

Art. 6º - Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

---

13. Aires Fernandino Barreto, *As Aliquotas Tributárias no Brasil*, vários autores. Trabalho apresentado para as VIII Jornadas Hispano-Luso-Americanas de Estudos Tributários, ABDF e IMEPA, 1978. Relator e Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, p. 59.

§ 1º - Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º - Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II - a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Nas hipóteses de responsabilidade tributária o recolhimento do tributo é feito por terceiro, pessoa diversa daquele que realizou o fato tributável, ou seja, o contribuinte.

**Aires F. Barreto** escreve que: “a “deslocação” do sujeito passivo, no caso do ISS, é absolutamente excepcional, exigindo rigoroso e extremo cuidado do legislador exatamente para que não vulnerem os desígnios constitucionais referidos, nem os diversos preceitos que, harmonicamente - compondo o sistema constitucional tributário -, têm em vista assegurar a eficácia daqueles mesmos princípios (entre eles, o da capacidade contributiva e o da igualdade)”.

E continua: “Relativamente ao ISS, não autorizam a superação de tais exigências constitucionais, nem a comodidade da arrecadação, nem a conveniência fiscal. Admitir que, por essas razões, seria lícito ao legislador estabelecer alterações arbitrárias na sujeição passiva desse imposto implica abrir as portas a absurdos e abusos inimagináveis. Impõe-se ao legislador rígida observância dos limites e condições constitucionais na implementação da substituição tributária.”<sup>14</sup>

---

14. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Ed. Saraiva, 2009. p. 366.

Tais cautelas não vêm sendo adotadas pelos Municípios que, têm previsto cada vez mais a substituição tributária, no caso do ISS.

O tomador dos serviços passará a ser responsável pelo pagamento do imposto devido pelo prestador do serviço, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte (art. 6º, §§ 1º e 2º da LC n. 116/2003). Isto poderá resultar em conflito de competências entre Municípios.

## Base de cálculo do ISS

A base de cálculo do tributo, também denominada base imponible, base de incidência, valor tributável, montante tributável, base de medida, etc., é a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência.<sup>15</sup> É o valor básico relacionado intimamente com o aspecto material da hipótese de incidência, o qual, via de regra, através da operação de multiplicação pela alíquota, indicará o valor tributário a ser pago pelo sujeito passivo.

No entendimento de **Amílcar Araújo Falcão**: “é a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para se obter o quantum a pagar”.<sup>16</sup>

A base de cálculo do ISS é o valor do próprio bem vendido, isto é, o **preço do serviço**, na forma estabelecida pela lei.

Quanto à base de cálculo, a LC n. 116/2003, em seu art. 7º estabelece:

Art. 7º - A base de cálculo é o preço do serviço.

§ 1º - Quanto aos serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia,

---

15. Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, -1973. p. 119.

16. Amílcar Araújo Falcão, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1964. p. 155.

rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º - Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa a esta Lei Complementar.

Como regra geral, a base de cálculo para o ISS é, portanto, o “preço do serviço”.

O conceito de preço, podemos buscar sua origem no Direito Privado. Singelamente, “preço é o dinheiro de que deve dispor o adquirente para comprar bens ou serviços”.

Por preço, podemos entender: a soma em dinheiro que o comprador paga ou se obriga a pagar ao vendedor em troca da coisa adquirida, de bens ou serviços adquiridos.

O ISS, portanto, recai sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços, sem dedução de nenhuma parcela componente, nem despesas, custos ou material empregado na prestação de serviços.

Entretanto, o legislador complementar abriu algumas exceções quanto à base de cálculo do imposto, admitindo, desta forma, que:

a) Quanto aos serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa (locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza), forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município;

b) Excluiu da base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos subitens **7.02** da lista anexa (Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras

semelhantes, inclusive sondagem, perfurações de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação de serviços, que fica sujeito ao ICMS) e 7.05 da lista anexa (Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

A base de cálculo, portanto, deve estar configurada nos parâmetros constitucionais e da lei que estabelece o fato impositivo. A materialidade do imposto, por si só, é suficiente para medir o “quantum” a ser devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

## **Alíquota**

A alíquota é elemento essencial da relação tributária para a exigência do tributo. Indica o percentual que deve ser aplicado sobre a base de cálculo para determinação do valor do tributo, mediante lei específica.

**Hugo de Brito Machado** ensina que: “a alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa ou dimensível, do fato gerador e o valor do tributo correspondente. Entretanto, como na generalidade dos casos a expressão quantitativa do tributo é uma expressão monetária e a relação entre ela e o valor do tributo é indicada em percentagem, costuma-se dizer que a alíquota é o percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, nos indica o valor do imposto devido”.<sup>17</sup>

---

17. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 136.

## A questão das alíquotas máxima e mínima do ISS

A Constituição de 1988 atribuiu à lei complementar competência para fixar alíquotas máximas para o ISS, na forma do § 3º, I, do art. 156, posteriormente alterado pela Emenda Constitucional n. 37, de 12 de junho de 2002, que deu nova redação ao dispositivo constitucional, atribuindo à lei complementar fixar alíquotas *máximas e mínimas*, estando assim redigido:

§ 3º - Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste art., cabe à lei complementar:

*I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;*

*II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;*

*III - regular a forma como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

Como lei complementar não surgiu para fixação de alíquotas para o ISS, anteriormente à EC n. 37/2002, permaneceu a alíquota máxima de 5% fixada pela Lei Complementar n. 100, de 22 de dezembro de 1999, sem qualquer indicação para alíquotas mínimas, o que fez com que os Municípios, por longo período, continuassem a fixar alíquotas menores para atrair as empresas a transferirem seus estabelecimentos para os Municípios onde pagariam menos imposto, considerando a alta carga tributária, numa acirrada disputa entre os Municípios.

Esta situação permaneceu até a EC n. 37/2002, que acrescentou ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, o art. 88, dispondo que: a) enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º, do art. 156, da CF, o ISS *terá alíquota mínima de 2%* (dois por cento), exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68 (com redação da Lei Complementar n. 56/87); e b) a proibição de conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resultem, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima acima indicada.

Os aspectos polêmicos quanto às alíquotas continuaram, ao argumento de que a Emenda Constitucional não poderia suprimir direito adquirido nem ato jurídico perfeito em relação aos incentivos já concedidos a prazo certo e em função de certas condições, as chamadas *isenções condicionadas*.

A proibição de concessões de isenções, incentivos e benefícios, valeria para o futuro, não alcançando àquelas já concedidas a prazo certo, na forma da lei municipal.

A Lei Complementar n. 116/2003, que poderia solucionar o problema das alíquotas, em seu art. 8º fixou somente à **alíquota máxima** de 5%, nada dispondo sobre a **alíquota mínima** a que fez menção a Emenda Constitucional n. 37/2002, permanecendo, portanto, o art. 88 do ADCT, ou seja, a alíquota mínima de 2%, enquanto lei complementar não disciplinar a matéria. A EC n. 37/2002 fixou a alíquota mínima em caráter transitório, porém, até o momento, decorridos vários anos, continua a questão no aguardo de lei complementar a disciplinar a matéria. Assim, a alíquota mínima é de 2% e a máxima é de 5% para o ISS.

## **A Lei Complementar n. 116/2003 e o local da prestação de serviços**

A Lei Complementar n. 116/2003 preferiu adotar um sistema misto para a incidência do ISS. O art. 3º da referida lei complementar considerou devido o imposto no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador e para as hipóteses expressamente previstas, o imposto será devido no local da prestação do serviço, do estabelecimento do tomador ou do intermediário.

O art. 3º da referida Lei Complementar n. 116/2003 contém a seguinte dicção:



Art. 3º - O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I - do estabelecimento do tomador ou intermédio do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II - da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III - da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV - da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V - das edificações em geral, estrada, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI - da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII - da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII - da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX - do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X - (Vetado)

XI - (Vetado)

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII - da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV - da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV - onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI - dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII - do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XVIII - da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX - do Município onde está sendo executado transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX - do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI - da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII - do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

No caso dos serviços a que se refere o item 3.04 da lista:

3.04 - Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postos, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza (...),

considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso compartilhado ou não (§ 1º).

No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista:

22.01 - Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais (...),

considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada (§ 2º).

Para os serviços executados em águas marítimas, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto, *no local do estabelecimento prestador* (§ 3º), *excetuados os serviços descritos no subitem 20.01 da lista:*

20.01 - Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

**Estabelecimento prestador:** considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (§ 4º).

A Lei Complementar n. 116/2003, procurou assim, definir **estabelecimento**, para efeitos de incidência do ISS, com alcance bastante amplo, considerando “estabelecimento prestador” o local onde o contribuinte desenvolver a atividade de prestar serviços, podendo ser de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas, desde que configure

unidade econômica ou profissional, a exemplo do conceito de “estabelecimento”, para efeitos de incidência do ICMS.

O conceito de “estabelecimento”, para efeitos de ICMS, é determinado pelo art. 11, § 3º da Lei Complementar n. 87, de 13/09/1996, nos seguintes termos:

Art. 11 - O local da operação ou da prestação, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:

...

§ 3º - Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiros, onde as pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como se encontram armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

Desta forma, há uma maior abrangência para efeitos do ISS, considerando “estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolver a atividade de prestar serviços”, que configure unidade econômica ou profissional.

Feitas essas considerações sobre o perfil do ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, à luz da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 116/2003, que estabelece normas gerais de Direito Tributário, a partir das quais cada Município passou a legislar sobre o ISS e expedir normas de sua competência, passamos a examinar, especificamente, a Lei n. 4.193, de 19/12/2003, do Município de São Caetano do Sul, a Lista de Serviços, lastreada na Lei Complementar n. 116/2003 e as alíquotas correspondentes, aos diversos serviços prestados pela Consulente.

Nos termos do Contrato de Prestação de Serviços assinado entre a Consulente e o Município (Processo n. 10.010/2009), se observa que a contratação abrange diversos tipos de serviços e não um único serviço para serem realizados, sendo de sua responsabilidade o recolhimento de impostos federais, estaduais e municipais, despesas de seguros e demais despesas devidas em decorrência do Contrato, na forma da CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA, assim redigida:

Serão igualmente de responsabilidade da Contratada todos os seguros, impostos federais, estaduais, municipais, ou quaisquer outras despesas que sejam devidos em decorrência deste Contrato, inclusive deverá a Contratada, quando solicitado, apresentar as guias de recolhimento dos referidos tributos.

A Lei Municipal, de 12/12/2003, em seu art. 1º, estabelece:

Art. 1º - O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º - O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

§ 2º - Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias;

§ 3º - O imposto de que trata esta Lei incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço;

**§ 4º - A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.**

## **A irrelevância da denominação dada ao serviço**

No § 4º do art. 1º, da Lei Municipal, a íntegra do texto foi reproduzido da LC n. 116/2003, que estabelece:

§ 4º - A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço.

O enunciado acima, evidencia que o ISS incide sobre a “prestação de serviços constantes da lista anexa” à LC n. 116/2003, o que foi também repetida pela Lei Municipal n. 4.193/2003. É o aspecto material da hipótese de incidência. A incidência do ISS está condicionada a prestação do serviço constante da referida lista. O que o § 4º da Lei n. 4.193/2003, acima transcrito, menciona é que o ISS incide sobre a prestação de serviços, não podendo o prestador do serviço pretender alterar a denominação do serviço, com objetivo de argumentar não estar ele constante da lista de serviços, para efeitos de tributação, ou seja, pretender alterar a **natureza jurídica do serviço**. O que deve ser considerado é a ocorrência do fato gerador, estabelecido na lei.

Esse dispositivo legal tem sua origem no art. 4º do Código Tributário Nacional, assim redigido:

Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação tributária, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da arrecadação.

Referida norma trouxe maior segurança aos contribuintes, à medida em que invalidou tentativas do Poder Público de criar exações tributárias baseadas em denominações e rotulagens diversas e com vinculação do produto de suas arrecadações a determinados órgãos, fundos ou serviços. Anteriormente ao advento do CTN, diversos impostos inominados

eram instituídos e cobrados como: taxas de eletrificação rural; taxas de bombeiros; taxas portuárias; etc. Como a taxa é vinculada à atuação estatal, inexistente esta, não se pode cogitar de taxa, mas de imposto que é exação fiscal desvinculada de qualquer atuação estatal. É o exame do fato gerador da obrigação tributária é que vai constatar a existência da atuação do poder público, para imposição tributária.

Com efeito, a Lista de Serviços Anexa à Lei Municipal, menciona os serviços prestados pela Consulente, bem como as Alíquotas aplicáveis, para cada um dos serviços para recolhimento do ISS, no Município, como segue:

SERVIÇOS DE LIMPEZA URBANA	ALÍQUOTA
<b>Cód. 7.09:</b> “Varrição, coleta, remoções, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.”	5%
<b>Cód. 7.10:</b> “Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.”	5%
<b>SERVIÇOS DE APOIO TÉCNICO, ADMINISTRATIVO, JURÍDICO, CONTÁBIL, COMERCIAL E CONGÊNERES</b>	
<b>Cód. 17.01:</b> “Assessoria ou Consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.”	2%

Assim, entendemos que todo o Serviço de **Apoio Técnico, Administrativo e Correlatos**, prestado pela Consulente, que compreendem os

Serviços de: **Camareira, Conservação, Controle Operação e Fiscalização de Portaria, Copa, Limpeza, Logística Integrada, Manutenção de Rede de Distribuição, Manutenção Predial, Motorista, Rotinas para Administração de Pessoas, Suporte a Sistema de Informação e Triagem**, estão enquadrados no **Cód. 17.01**, com alíquota de 2%.

Referido item é o que melhor se enquadra nos serviços de Apoio Técnico e Administrativo realizados pela Consulente, considerando que em cada item da lista é mencionado o **gênero**, seguido dos subitens **em espécie**, a saber: o gênero consta do item **17: Serviços de Apoio Técnico, Administrativo, Jurídico, Contábil, Comercial e Congêneres** e o subitem menciona: **17.01 - “Assessoria ou Consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares”**, e também o entendimento do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a Lista de Serviços é TAXATIVA, mas dentro de cada item, a interpretação deve ser ampla, a fim de aclarar a norma tributária emissora da lista de serviços, para alcançar todos os serviços correlatos (RE n. 114.354-1/RJ).

É preciso considerar, no caso da Consulente, que tais serviços de **Apoio Técnico e Administrativo**, constituem **Atividade Meio**, para realização da **Atividade Fim**, que é o cumprimento do Contrato.

O item 17.01, portanto, melhor se enquadra, visto que os subitens 17.02, com alíquota de 5%, não abrange o tipo de serviços prestados nos itens acima referidos pela Consulente.

Passamos a responder as indagações da Consulente:

**- Quais os Códigos de Serviços para classificação dos diversos serviços prestados, considerando os Serviços de Limpeza Urbana e Serviços Correlatos e Serviços de Apoio Técnico e Administrativo, constantes da lista anexa à Lei Municipal n. 4.193/2003 e quais as alíquotas correspondentes?**



**Resposta:** Conforme antes demonstrado, entendemos que os serviços prestados pela Consulente estão enquadrados, nos seguintes itens:

SERVIÇOS DE LIMPEZA URBANA	ALÍQUOTA
<b>Cód. 7.09:</b> “Varrição, coleta, remoções, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.”	5%
<b>Cód. 7.10:</b> “Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.”	5%
<b>SERVIÇOS DE APOIO TÉCNICO, ADMINISTRATIVO, JURÍDICO, CONTÁBIL, COMERCIAL E CONGÊNERES</b>	
<b>Cód. 17.01:</b> “Assessoria ou Consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.”	2%

Este é nosso entendimento, S.M.J.

São Paulo, 05 de fevereiro de 2015.

**Ives Gandra da Silva Martins**  
**Marilene Talarico Martins Rodrigues**



## JURISPRUDÊNCIA



# JURISPRUDÊNCIA

## Inteiro teor

**TRIBUTÁRIO. ISS. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. COLETA E ANÁLISE DO MATERIAL EM UNIDADES DIVERSAS. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR.**

**RECURSO ESPECIAL N. 1.439.753 - PE (20120090857-2)**

**RELATOR** : **MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA**  
**R.PACÓRDÃO** : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**  
**RECORRENTE** : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS  
: GILSON CIDRIM SC LTDA  
**ADVOGADO** : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO  
: CAVALCANTI E OUTRO(S)  
**RECORRIDO** : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES  
**ADVOGADO** : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

## EMENTA

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. COLETA DE MATERIAL. UNIDADES DIVERSAS. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.**

1. Discussão a respeito da definição do sujeito ativo do ISS quando a coleta do material biológico dá-se em unidade do laboratório estabelecida em município distinto daquele onde ocorre a efetiva análise clínica.

2. “A municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada com sede ou filial da pessoa jurídica” (REsp 1.160.253MG, Rel. Min. CASTRO

## JURISPRUDÊNCIA

MEIRA, Segunda Turma, DJe de 19/8/10).

3. Na clássica lição de Geraldo Ataliba, “cada fato imponible é um todo uno (unitário) e incidível e determina o nascimento de uma obrigação tributária” (*Hipótese de Incidência Tributária*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 73).

4. O ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato imponible.

5. A remessa do material biológico entre unidades do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do tributo, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros ou onerosidade. A hipótese se assemelha, no que lhe for cabível, ao enunciado da Súmula 166STJ, *verbis*: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

6. Recurso especial conhecido e não provido.

## 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 maioria, vencidos os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Sérgio Kukina, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Lavrará o acórdão o Sr. Ministro Benedito Gonçalves (RISTJ, art. 52, IV, b). Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves e Ari Pargendler votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 06 de novembro de 2014(Data do Julgamento)

MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

Relator p/Acórdão  
(RISTJ, art. 52, IV, b)

**RECURSO ESPECIAL N. 1.439.753 - PE (20120090857-2)**

**RELATOR** : **MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA**  
**RECORRENTE** : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS  
GILSON CIDRIM SC LTDA  
**ADVOGADO** : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO  
CAVALCANTI E OUTRO(S)  
**RECORRIDO** : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES  
**ADVOGADO** : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

**RELATÓRIO**

**MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA:**

Trata-se de recurso especial interposto pelo LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS GILSON CIDRIM SC LTDA em desfavor do MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES, com base no art. 105, inciso III, “a” e “c”, da Constituição Federal, em que se insurge contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco assim ementado (fls. 2425e - ap 1):

DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS (OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR), INDEPENDENTE DA NATUREZA DO SERVIÇO. ENTENDIMENTO PACÍFICO DO STJ. RECURSO DE AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Os autos sub examine versam sobre a discussão acerca da cobrança do ISSQN relativo aos serviços de coleta realizados na unidade do Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim SC Ltda., sediada na Av. Bernardo Vieira de Melo, 2568, Jaboatão dos Guararapes, ou seja, se cabe à cobrança no local dos postos de mera coleta, como no caso da unidade em Jaboatão dos Guararapes, ou no local da efetiva prestação de serviços de análises clínicas que ocorre no estabelecimento da unidade do Recife.

2. A controvérsia decorre da autuação do Fisco Municipal, na unidade do Laboratório no município de Jaboatão de Guararapes, o qual constatou o não recolhimento do ISS incidente sobre a receita arbitrada (período de

## JURISPRUDÊNCIA

01/2004 a 12/2005), apurada com base no artigo 41, II, da Lei n. 15591, em razão da recusa da entrega da documentação exigida.

3. O recorrente insiste em alegar que a unidade de Jaboatão de Guararapes realiza apenas serviço de coleta de material, sendo esta uma atividade meio, posto que a atividade fim (análises clínicas e exames) é realizada no estabelecimento situado no município de Recife, onde, efetivamente, recolhe o ISS.

4. A legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador disciplina que o recolhimento do ISS deve ser no local da prestação dos serviços, conforme se depreende da leitura dos artigos 3º e 4º da LC n. 1162003.

5. Ainda que se conteste, como o faz o autor/recorrente que os serviços fim de análises clínicas são efetivamente prestados na unidade sediada no Município do Recife e que a unidade sediada no Município de Jaboatão dos Guararapes trata-se apenas de um posto de coleta de material, sendo este um serviço meio, consta na lista do anexo da Lei Complementar n. 1162003, assim como na legislação municipal do apelado (Lei Municipal n. 15599) como hipótese de incidência do ISS os seguintes serviços.

6. Portanto, verifica-se que a unidade do Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim SC Ltda., sediada no Município de Jaboatão dos Guararapes presta serviços de coleta de material, sobre o qual, conforme a legislação em vigor incide o ISS sobre tais serviços, sendo irrelevante sua denominação de mero posto de coleta, posto que a simples coleta de material já é considerado serviço prestado à coletividade, conforme consta na lista de serviços anexa a LC 1162003.

7. Ademais, independentemente do local onde efetivamente é realizada a análise do material coletado, o serviço é prestado ao paciente/consumidor na unidade do laboratório onde ele é atendido, pois é lá onde ele coleta o material, efetua o pagamento (seja particular ou através de convênios ou planos de saúde) e recebe os resultados dos exames.

8. Nesse sentido, colacionamos diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça, que trata da regra geral da incidência do ISS (AgRg no Ag 1304453 /MG 2010; AgRg no Ag 1173805/MG 2009; REsp 1124862/GO 2009).

9. À unanimidade de votos, negou-se provimento ao presente recurso.

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados (fls. 2627e).



A recorrente sustenta violação do art. 535, I e II, do CPC, ao argumento de que, embora tenha suscitado nas razões de embargos de declaração, o Tribunal de origem não se manifestou a respeito da alegada ofensa aos arts. 156, III, da Constituição Federal, 4º da Lei Complementar 11603 e 420 do CPC.

Assevera que presta serviço de análise clínica e, em razão dessa atividade, possui uma unidade no Município de Jaboatão dos Guararapes destinada à coleta de material biológico, que entende constituir serviço relacionado à mera atividade-meio, não sujeita à tributação pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Alega que a atividade-fim seria a efetiva análise clínica desse material, a qual é realizada no Município de Recife, onde entende ser devido o tributo. Aduz que, ao não decidir dessa forma, o Tribunal de origem teria contrariado o disposto no art. 4º da Lei Complementar 11603. Aduz que o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que “o município competente para realizar a cobrança do ISS é aquele em que estiver configurada uma organização necessária ao exercício da atividade do contribuinte, considerando-se, portanto, o local em que situado o complexo de bens e equipamentos necessários ao fiel desenvolvimento das atividades econômicas” (fl. 45e).

Segue afirmando que o acórdão recorrido violou o art. 420 do CPC, ao não possibilitar “a realização de perícia técnica a fim de comprovar que a integralidade dos serviços de análises clínicas é efetivamente realizada no Recife, bem como para comprovar o devido pagamento do ISS sobre tais serviços” (fl. 43e).

Defende haver divergência em relação aos acórdãos proferidos nos seguintes julgados: REsp 883.254/MG, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Primeira Turma, DJ 280208; REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe 190810.

O Município de Jaboatão dos Guararapes, embora intimado, não apresentou contrarrazões (fls. 160e).

O recurso especial não foi admitido pelo Tribunal de origem (fls. 163/167e). Por força da decisão que proferi em 1302/14 nos autos do AREsp 173.898/PE, foi determinada a conversão do agravo em recurso especial (fl. 337/338e).

É o relatório.

**RECURSO ESPECIAL N. 1.439.753 - PE (20120090857-2)**

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. COLETA DE MATERIAL. UNIDADES DIVERSAS. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. Discussão a respeito da definição do sujeito ativo do ISS quando a coleta de material biológico dá-se em unidade do laboratório estabelecida em município distinto daquele onde ocorre a efetiva análise clínica.

2. “A municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica” (REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe de 19/8/10).

3. Na clássica lição de Geraldo Ataliba, “cada fato impositivo é um todo uno (unitário) e indivisível e determina o nascimento de uma obrigação tributária” (*Hipótese de Incidência Tributária*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 73).

4. O ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato impositivo.

5. A remessa do material biológico entre unidades do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do tributo, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros e de onerosidade. A hipótese se assemelha, no que lhe for cabível, ao enunciado da Súmula 166/STJ, *verbis*: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

6. Recurso especial conhecido e não provido.

### VOTO

#### **MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA (Relator):**

Inicialmente, tendo o Tribunal de origem se pronunciado de forma clara e precisa sobre as questões postas nos autos, tal como ocorreu no presente caso, assentando-se em fundamentos suficientes para embasar a decisão, não há falar em afronta ao art. 535 do CPC, não se devendo confundir “fundamentação sucinta com ausência de fundamentação (REsp 763.983/RJ, Rel. Min. NANCY ANDRIGHI, Terceira Turma, DJ 2811/05).

No tocante à suscitada ofensa ao art. 420 do CPC, não há dúvidas, de acordo com os autos, quanto às atividades desenvolvidas pela recorrentes tanto no Município de Jaboatão dos Guararapes quanto no Município de Recife, de modo que se mostra absolutamente desnecessária a realização de prova pericial para tal finalidade, assim como com o objetivo de comprovar os valores pagos a título de ISS.

Ressalto, outrossim, que, em relação ao acórdão apontado como paradigma oriundo da Primeira Turma (REsp 883.254/MG, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 280208), não verifico a suscitada divergência jurisprudencial. Aqueles autos versam sobre a incidência de ISS sobre serviços acessórios, em contraposição à incidência do ICMS, devido sobre a atividade essencial de telecomunicação, que em nada se identifica com a prestação de serviços de análise clínica, tratada nos presentes autos. Pouco importa, nesse contexto, o debate a respeito de atividade-fim e atividade-meio travado naquele julgado. Assim, sobressai a ausência de similitude fática entre os casos confrontados. O recorrente também aponta como paradigma o acórdão proferido pela Segunda Turma (REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 190810), no qual restou decidido que “a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica”.

## JURISPRUDÊNCIA

No entanto, a tese exposta nesse último paradigma não socorre aos argumentos apresentados pela parte recorrente, pois o acórdão recorrido se alinha à tese ali adotada. Quer dizer, não há a suscitada divergência jurisprudencial, conforme se passa a expor.

Narram os autos que a recorrente presta serviços de análise clínica e de diagnose preventiva no Estado de Pernambuco. Propôs a presente ação visando à declaração de inexistência de relação jurídico-tributária no tocante ao Município de Jaboatão dos Guararapes quanto à incidência de ISS sobre os serviços de coleta de material biológico que ali realiza. Assevera que todo o material colhido é encaminhado ao Município de Recife, onde ocorre, de fato e integralmente, a análise clínica.

Discute-se, em essência, a definição do sujeito ativo do ISS quando a coleta de material biológico dá-se em unidade do laboratório estabelecida em local distinto daquele onde ocorre a efetiva análise desse material.

De acordo com os arts. 146, III, “a”, e 156, III, da Constituição Federal, compete aos municípios e ao Distrito Federal instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, a qual, por sua vez, também cabe estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Desse modo, segundo o texto constitucional, cabe à lei complementar, entre outros, definir o fato gerador do ISS, quer dizer, os serviços submetidos à incidência do tributo, assim como sua base de cálculo. Com efeito, a descrição hipotética do denominado fato jurídico tributário é matéria reservada à lei complementar.

As normas aplicáveis ao ISS eram definidas pelo Decreto-Lei 40668. A Lei Complementar 11603 revogou alguns dispositivos do referido diploma legal, trazendo nova disciplina, em especial, quanto ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

Dispõe a Lei Complementar 11603, no que interessa:

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido **no local do estabelecimento prestador** ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

.....

Art. 4º. **Considera-se estabelecimento prestador** o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, **e que configure unidade econômica ou profissional**, sendo irrelevantes para caracterizá-los as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou conta ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas. (grifos nossos)

Ressalto que esta Corte Superior, por ocasião do julgamento do REsp 1.060.210SC, processado e julgado sob o rito do art. 543-C do CPC, dirimiu a controvérsia sobre o município competente para instituir o tributo do ISS nos casos de operações de *leasing* da seguinte forma: “(b) O sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 40668, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 11603, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo” (REsp 1.060.210SC, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Seção, DJe 5313).

Em outras palavras, o Superior Tribunal de Justiça firmou compreensão segundo a qual, na vigência do Decreto-lei 40668, o ISS era devido na sede do estabelecimento prestador. Com a superveniência da Lei Complementar 11603, caso dos autos, passou a ser exigível pelo município em que o serviço é prestado e haja agência, filial ou qualquer unidade econômica ou profissional do contribuinte.

Desse modo, o fato de haver unidade econômica ou profissional da parte recorrente em Jaboatão dos Guararapes autoriza aquele Município, em tese, a exigir o tributo.

Em relação à circunstância de incidir sobre a coleta de material ou sobre a análise clínica propriamente dita, cabe tecer algumas considerações.

Leciona Geraldo Ataliba que a hipótese de incidência constitui a descrição genérica e hipotética de um fato. O fato imponible, por sua vez, seria aquele concretamente ocorrido no mundo fenomênico, empiricamente verificável. Adiante, esclarece o renomado e saudoso tributarista, ao discorrer sobre o caráter unitário do fato imponible (*Hipótese de Incidência Tributária*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 73):

27.3 Pois, cada fato imponible é um todo uno (unitário) e incidível e determina o nascimento de uma obrigação tributária.

É uma unidade lógica, entidade una, somente identificável consigo mesma. Por mais variados e diversos que sejam os fatos que o integram, como dados ou elementos pré-jurídicos, o fato imponible como tal – ou seja, como ente do mundo jurídico – é uno e simples, irredutível em sua simplicidade, indivisível e indecomponível.

27.4 Não há, em consequência, dois fatos imponíveis iguais: cada fato imponible só se identifica consigo mesmo e dá nascimento a uma obrigação distinta. Cada fato imponible se subsume inteiramente à hipótese de incidência a que corresponde.

27.5. Uma hipótese de incidência – enquanto viger a lei que a contém – pode cobrir milhões de fatos imponíveis. Cada qual será uno e inconfundível com os demais, por mais acentuados que sejam os traços de semelhança que apresentem entre si. Ainda quando as circunstâncias de tempo e lugar sejam as mesmas, bem como os sujeitos e a base imponible, ainda assim, cada fato imponible é uma individualidade. E nesta individualidade estarão todas as características previstas hipoteticamente pela hipótese de incidência a que corresponde.

Por conseguinte, não há como falar em decomposição do fato imponible.

O ISS recai, em regra, sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Assim, quando há mera remessa do material biológico colhido para análise entre outra unidade do mesmo contribuinte não há fato gerador do tributo, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros e de onerosidade. A hipótese se assemelha, no que for cabível, ao enunciado da Súmula 166STJ, *verbis*:

Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

A função econômica precípua desenvolvida pelo laboratório recorrente não é coletar material biológico, embora referido serviço constitua hipótese de incidência do ISS, por se encontrar expressamente previsto na lista anexa à Lei Complementar 11603, mas sim proceder à sua análise clínica, serviço este também integrante da lista.

Pela natureza das atividades que desenvolve, o laboratório recorrente compromete-se a entregar o laudo com o resultado das análises clínicas realizadas a partir do material colhido. O fato gerador se concretiza com a prestação desse serviço. A mera colheita, sem a indispensável análise, não tem nenhum sentido. O cliente paga pelo exame clínico, que vem materializado no laudo que lhe é entregue.

Ressalto que o serviço pode limitar-se à mera coleta de material caso seja necessária sua remessa a outro laboratório no Brasil ou exterior, possivelmente para análise por entidade detentora de equipamento mais avançado em termos tecnológicos. Nesse caso, o fato gerador seria aquele preconizado pelo item 4.20 (coleta de material biológico) da lista anexa à Lei Complementar 11603, na medida em que a efetiva análise clínica e a feitura do laudo correspondente caberia a outro contribuinte.

No entanto, no caso dos presentes autos, a unidade da parte recorrente colhe o material para ela mesma analisá-la clinicamente em outra unidade, situada em município diverso. O consumidor paga por esse serviço diretamente ou por meio de plano de saúde, se for o caso. Desse modo, tem-se que o fato impositivo, passível da incidência do ISS, é a análise clínica, de que cuida o Item 4.02 da lista anexa à Lei Complementar 11603.

De acordo com o art. 7º, *caput*, da referida lei, a base de cálculo do imposto é o preço do serviço. A divisão da base de cálculo entre os municípios envolvidos na prestação de serviços é admitida pela lei tão somente quando o serviço prestado for o correspondente ao preconizado pela item 3.04 da lista anexa, qual seja, locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, hipótese diversa da tratada nos presentes autos.

Nesse contexto, a sustentada divisão entre atividade-meio e atividade-fim não se mostra capaz, por si só, de modificar a competência tributária. Na unidade econômica ou profissional do contribuinte em que o cliente colher o material, pagar pelo serviço de análise clínica e receber a nota fiscal será devido o ISS, pouco importando onde ocorra, por uma questão de organização administrativa interna, a efetiva análise clínica.

## JURISPRUDÊNCIA

Em resumo, se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato imponible.

Ante o exposto, conheço do recurso especial e nego-lhe provimento.

É o voto.

### **RECURSO ESPECIAL N. 1.439.753 - PE (20120090857-2)**

#### **VOTO**

##### **EXMO. SR. MINISTRO ARI PARGENDLER:**

*O fato.*

A recorrente, que tem sede no Recife, explora a prestação de serviços de análises clínicas. No que aqui importa, o Município de Jaboatão de Guararapes está a lhe exigir o pagamento do imposto sobre serviços de qualquer natureza relativamente aos serviços contratados no seu âmbito territorial. A controvérsia resulta da circunstância de que a recorrente mantém uma filial no Município de Jaboatão de Guararapes, onde só faz a coleta dos materiais utilizados na prestação dos serviços de análises clínicas. As análises clínicas propriamente tais são realizadas na matriz localizada no Recife.

*As questões jurídicas.*

O local da prestação de serviços é o do Município de Recife ou o Município de Jaboatão dos Guararapes - ou ambos, cindindo-se a base de cálculo do tributo (*num caso, o preço das análises clínicas; noutro, o preço da coleta*) ?

O imposto sobre serviços de qualquer natureza tributa a riqueza produzida no Município de Jaboatão dos Guararapes, e dele é a competência para arrecadá-lo.





JURISPRUDÊNCIA

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS  
GILSON CIDRIM SC LTDA  
ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO  
CAVALCANTI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES  
ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/Imposto sobre  
Serviços

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr. EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO CAVALCANTI, pela  
parte RECORRENTE: LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS  
GILSON CIDRIM SC LTDA.

**CERTIDÃO**

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

Após o voto do Sr. Ministro Relator conhecendo do recurso especial, mas  
negando-lhe provimento, no que foi acompanhado pelos Srs. Ministros  
Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves e Ari Pargendler, pediu  
vista o Sr. Ministro Sérgio Kukina.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO**  
**PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 20120090857-2 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.439.753  
/PE

Números Origem: 2325582 232558200 232558201 232558202 51110  
5112010 76576220118170000 92229520078170810

PAUTA: 03062014

JULGADO: 10062014

Relator

Exmo. Sr. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA

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 : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS  
GILSON CIDRIM SC LTDA  
ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO  
CAVALCANTI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES  
ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/Imposto sobre  
Serviços

### **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 Sr. Ministro Sérgio Kukina.”

JURISPRUDÊNCIA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 20120090857-2 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.439.753  
/PE

Números Origem: 2325582 232558200 232558201 232558202 51110  
5112010 76576220118170000 92229520078170810

PAUTA: 03062014

JULGADO: 13062014

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro SÉRGIO KUKINA

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. ANA BORGES COELHO SANTOS

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS GILSON  
CIDRIM SC LTDA  
ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO  
CAVALCANTI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES  
ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/Imposto sobre  
Serviços

## 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 Sr. Ministro Sérgio Kukina.”

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 20120090857-2 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.439.753  
/PE

Números Origem: 2325582 232558200 232558201 232558202 51110  
5112010 76576220118170000 92229520078170810

PAUTA: 03062014

JULGADO: 16062014

Relator

Exmo. Sr. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ROBERTO LUÍS OPPERMAN THOMÉ

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

## JURISPRUDÊNCIA

### AUTUAÇÃO

RECORRENTE : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS  
GILSON CIDRIM SC LTDA  
ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO  
CAVALCANTI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES  
ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/Imposto sobre Serviços

### 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 Sr. Ministro Sérgio Kukina.”

### RECURSO ESPECIAL N. 1.439.753 - PE (20120090857-2)

**RELATOR** : **MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA**  
RECORRENTE : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS  
GILSON CIDRIM SC LTDA  
ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO  
CAVALCANTI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES  
ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

### VOTO-VENCIDO

**O SENHOR MINISTRO SÉRGIO KUKINA:** A hipótese é de recurso especial interposto pelo Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim SC Ltda contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, em demanda visando à declaração de inexistência de relação jurídica tributária com o Município de Jaboatão dos Guararapes no tocante a supostos débitos de ISS incidentes sobre a coleta de material.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa (fl. 2425 - Ap 1):

*DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS (OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR), INDEPENDENTE DA NATUREZA DO SERVIÇO. ENTENDIMENTO PACÍFICO DO STJ. RECURSO DE AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.*

*1. Os autos sub examine versam sobre a discussão acerca da cobrança do ISSQN relativo aos serviços de coleta realizados na unidade do Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim SC Ltda., sediada na Av. Bernardo Vieira de Melo, 2568, Jaboatão dos Guararapes, ou seja, se cabe à cobrança no local dos postos de mera coleta, como no caso da unidade em Jaboatão dos Guararapes, ou no local da efetiva prestação de serviços de análises clínicas que ocorre no estabelecimento da unidade do Recife.*

*2. A controvérsia decorre da autuação do Fisco Municipal, na unidade do Laboratório no município de Jaboatão de Guararapes, o qual constatou o não recolhimento do ISS incidente sobre a receita arbitrada (período de 01/2004 a 12/2005), apurada com base no artigo 41, II, da Lei n. 15591, em razão da recusa da entrega da documentação exigida.*

*3. O recorrente insiste em alegar que a unidade de Jaboatão de Guararapes realiza apenas serviço de coleta de material, sendo esta uma atividade meio, posto que a atividade fim (análises clínicas e exames) é realizada no estabelecimento situado no município de Recife, onde, efetivamente, recolhe o ISS.*

*4. A legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador disciplina que o recolhimento do ISS deve ser no local da prestação dos serviços, conforme se depreende da leitura dos artigos 3º e 4º da LC n. 116/2003.*

*5. Ainda que se conteste, como o faz o autor/recorrente que os serviços fim de análises clínicas são efetivamente prestados na unidade sediada no Município do Recife e que a unidade sediada no Município de Jaboatão dos Guararapes trata-se apenas de um posto de coleta de material, sendo este um serviço meio, consta na lista do anexo da Lei Complementar n. 116/2003, assim como na legislação municipal do apelado (Lei Municipal n. 15599) como hipótese de incidência do ISS os seguintes serviços.*

*6. Portanto, verifica-se que a unidade do Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim SC Ltda., sediada no Município de Jaboatão dos Guararapes presta*

## JURISPRUDÊNCIA

*serviços de coleta de material, sobre o qual, conforme a legislação em vigor incide o ISS sobre tais serviços, sendo irrelevante sua denominação de mero posto de coleta, posto que a simples coleta de material já é considerado serviço prestado à coletividade, conforme consta na lista de serviços anexa a LC 116/2003.*

*7. Ademais, independentemente do local onde efetivamente é realizada a análise do material coletado, o serviço é prestado ao paciente/consumidor na unidade do laboratório onde ele é atendido, pois é lá onde ele coleta o material, efetua o pagamento (seja particular ou através de convênios ou planos de saúde) e recebe os resultados dos exames.*

*8. Nesse sentido, colacionamos diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça, que trata da regra geral da incidência do ISS (AgRg no Ag 1304453/MG 2010; AgRg no Ag 1173805/MG 2009; REsp 1124862/GO 2009).*

*9. À unanimidade de votos, negou-se provimento ao presente recurso.*

O contribuinte opôs, então, embargos declaratórios, que foram rejeitados por decisão assim ementada (fl. 26):

*ADMINISTRATIVO E CONSTITUCIONAL. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. PRETENSÃO ÚNICA DE REDISCUTIR MATÉRIA AMPLAMENTE ANALISADA. EMBARGOS CONHECIDOS E REJEITADOS. DECISÃO UNÂNIME.*

*1. Da literalidade Do Acórdão vergastado, pode-se inferir que esta Câmara Cível apreciou, detidamente, todos os argumentos desenvolvidos ao longo do processo, quando da análise da matéria em sede de Recurso de Apelação, assim como, nos autos do Recurso de Agravo, em apenso.*

*2. No tocante à contradição apontada, não há como prosperar tal alegação, uma vez que, além da coleta de material tratar-se de serviço constante da lista anexa à LC 116/2003, tal procedimento faz parte da atividade fim da embargante, pois sem a coleta do material, como poderia haver a análise clínica? Pode-se dizer até que a coleta de material é uma fase da atividade fim, porém, imprescindível. Portanto, não há como tratar a coleta de material como atividade meio, já que ela é parte inerente da prestação do serviço da análise clínica.*

*3. No tocante às omissões apontadas, segundo a melhor doutrina, apenas*



*caracteriza a omissão o silêncio do órgão julgador acerca de questões efetivamente ventiladas pelas partes ao longo da relação processual. A omissão é uma falha de julgamento, pois a autoridade judicial, diante de um argumento capaz de influenciar no rumo da decisão, ao não fazê-lo, cerceia o direito da parte à ampla defesa de sua pretensão.*

*4. Em outras palavras, pretende o embargante rediscutir matéria já examinada neste juízo ad quem através dos presentes aclaratórios, o que é manifestamente impossível diante do estreitamento desta via recursal, voltada exclusivamente para sanear eventuais falhas constantes no julgado, desde que previstas nas hipóteses do art. 535, CPC, o que, evidentemente, não é o caso.*

*5. Todavia, apenas para argumentar, no tocante às omissões apontadas, ou seja, a manifestação expressa acerca da aplicabilidade ao presente caso de toda legislação invocada, ressalto que é desnecessária ao julgador a citação numérica dos dispositivos legais, mormente se fundamentou suficientemente a decisão, muito embora não tenha feito da forma desejada pela parte recorrente.*

*6. Tampouco está obrigado a responder todas as questões levantadas pelas partes se já encontrou razões suficientes para seu convencimento.*

*7. Note-se que, mesmo quando visem especificamente ao pré-questionamento, não podem os embargos de declaração ultrapassar os contornos do artigo 535 do CPC.*

*8. Embargos CONHECIDOS e REJEITADOS, considerando a inexistência de contradições, obscuridades ou omissões quanto à matéria posta em julgamento. Por unanimidade.*

No especial apelo, manejado com fundamento no art. 105, III, *a e c*, da CF, a parte recorrente aponta violação aos arts. 420, 535, I e II, do CPC; e 4º da LC 11603. Sustenta que o acórdão recorrido foi omissivo e contraditório, pois, mesmo após a oposição dos embargos de declaração, não houve manifestação sobre as alegações de que (I) a coleta de material é atividade meio para a prestação de serviço de análise clínica, (II) a unidade econômica do laboratório é instalada na cidade de Recife, e (III) necessário que o Tribunal se manifeste sobre os dispositivos violados para fins de prequestionamento da matéria junto às instâncias superiores.

## JURISPRUDÊNCIA

Afirma que, nos termos do art. 4º da LC 11603, “*o estabelecimento prestador do serviço é o local onde o contribuinte desenvolve suas atividades, configurando-se uma unidade econômica ou profissional*” e “*a unidade econômica do contribuinte é situada na Cidade de Recife, a quem é devidamente pago o ISS incidente sobre os serviços prestados*” (fl. 43).

Alega ainda que, “*exceto sua matriz, localizada no Município do Recife, todas as demais unidades do Recorrente não passam de meros postos de coleta que executam apenas uma atividade meio, impossível de ensejarem a tributação do ISS, o qual é regular e integralmente recolhido na capital (já que a Cidade do Recife igualmente exige o referido tributo)*” (fl. 48).

Por fim, menciona que a perícia técnica se mostrava necessária no caso para se constatar que a unidade econômica da empresa recorrente está localizada no município de Recife e que o ISS incidente sobre os serviços de análises clínicas é devidamente recolhido no citado ente público.

Não houve contrarrazões.

Na decisão presidencial local de fls. 163167, foi proferido juízo negativo de admissibilidade do apelo especial.

Já neste STJ, o Ministro Relator Arnaldo Esteves Lima deu provimento ao agravo para determinar sua conversão em recurso especial (fls. 337/338).

Na assentada da Primeira Turma de 3/6/14, o Ministro Relator proferiu voto nos termos da seguinte ementa:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. COLETA DE MATERIAL. UNIDADES DIVERSAS. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.*

*1. Discussão a respeito da definição do sujeito ativo do ISS quando a coleta de material biológico dá-se em unidade do laboratório estabelecida em município*

*distinto daquele onde ocorre a efetiva análise clínica.*

2. *“A municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica” (REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe de 198/10).*

3. *Na clássica lição de Geraldo Ataliba, “cada fato impositivo é um todo uno (unitário) e incidível e determina o nascimento de uma obrigação tributária” (Hipótese de Incidência Tributária. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 73).*

4. *O ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato impositivo.*

5. *A remessa do material biológico entre unidades do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do tributo, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros e de onerosidade. A hipótese se assemelha, no que lhe for cabível, ao enunciado da Súmula 166STJ, verbis: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.*

6. *Recurso especial conhecido e não provido.*

Após o voto de Sua Excelência o Relator, desprovendo o recurso, no que foi seguido pelos Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves e Ari Pargendler, pedi vista dos autos para melhor exame da matéria.

É o breve relato.

Passo a proferir o voto vista.

Verifica-se, inicialmente, não ter ocorrido ofensa ao art. 535 do CPC, na medida em que o Tribunal de origem dirimiu, fundamentadamente, as questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos presentes autos. Ressalte-se que não se pode confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

No mérito, a controvérsia diz com a possibilidade, ou não, de se cobrar ISS pelo serviço de coleta de material realizada no Município de Jaboatão dos Guararapes, nos casos em que a análise clínica é realizada em município distinto, qual seja, Recife.

É certo que, do ponto de vista operacional, se poderia conceber a coleta de material como atividade-meio. No entanto, ao se analisar a lista anexa à Lei Complementar 116/03, se verifica que o legislador elegeu dois momentos distintos passíveis de incidência de ISS, nos itens 4.02 e 4.20, *verbis*:

***Lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.***

*4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.*

*[...]*

*4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.*

*[...]*

*4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.*

Nesse passo, havendo duas bases impositivas diversas, é possível considerar-se a coleta de materiais biológicos como um serviço autônomo relativamente à análise clínica.

Assim, nos termos do art. 4º de já citada norma (*Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços,*

*de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.), a coleta sujeita-se à incidência do ISS no município em que tal atividade é realizada, qual seja, Jaboatão dos Guararapes.*

No entanto, diversamente do que concluiu o ilustre Relator, no sentido de que o sujeito ativo do ISS, quanto à totalidade do serviço pago pelo consumidor (coleta + análise clínica), é o município de Jaboatão dos Guararapes, entendo que, no tocante ao serviço de análise clínica, previsto na lei em rubrica diferente da coleta, o ISS tem como sujeito ativo o Município de Recife.

Nessas circunstâncias, divergindo do Ministro Relator apenas nos moldes da fundamentação acima apresentada, por entender que o ISS a ser recolhido no Município de Jaboatão dos Guararapes deve incidir **apenas quanto à atividade de coleta**, dou parcial provimento ao recurso especial do Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim SC Ltda, para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária relativamente aos serviços de análises clínicas.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 20120090857-2      PROCESSO ELETRÔNICO      REsp  
1.439.753  
/PE

Números Origem: 2325582 232558200 232558201 232558202 51110  
5112010 76576220118170000 92229520078170810

PAUTA: 19082014

JULGADO: 19082014

Relator

## JURISPRUDÊNCIA

Exmo. Sr. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA

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

### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS  
GILSON CIDRIM SC LTDA  
ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO  
CAVALCANTI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES  
ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS / Imposto sobre Serviços

### **CERTIDÃO**

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

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Sérgio Kukina dando parcial provimento ao recurso especial, divergindo do voto do Sr. Ministro Relator, pediu vista para nova análise o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

**RECURSO ESPECIAL N. 1.439.753 - PE (20120090857-2)**

**RELATOR** : **MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA**  
**RECORRENTE** : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS  
GILSON CIDRIM SC LTDA  
**ADVOGADO** : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO  
CAVALCANTI E OUTRO(S)  
**RECORRIDO** : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES  
**ADVOGADO** : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

**VOTO-VISTA**

**O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES:** Conforme bem lançado pelo eminente relator, Ministro Arnaldo Esteves Lima, discute-se neste recurso especial qual é o município que possui competência (sujeição ativa) para exigir o ISS sobre a prestação de serviço de análise clínica (exames laboratoriais), item 4.02 da lista anexa à LC 11603, quando a coleta do material biológico ocorre em unidade do prestador estabelecida em município diverso daquele onde está situado o laboratório propriamente dito.

Em face dos debates até então ocorridos na sessão de julgamento, sobretudo no que diz respeito à adequação desse julgamento ao que foi decidido no Recurso Especial Repetitivo 1.060.210SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, pedi vista regimental.

Pois bem, ficou decidido no julgamento do aludido recurso repetitivo que “[a]pós a vigência da LC 1162003 é que se pode afirmar que, **existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo**”.

Com efeito, dispõe o Art. 4º da LC 11603 que: “Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal,

escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas”.

Naqueles autos, que cuidavam do ISS incidente sobre o arrendamento mercantil (*leasing*), concluiu a Primeira Seção que o núcleo da operação, concernente à concessão do financiamento, era integralmente realizado, com a análise e aprovação do crédito, elaboração do contrato e liberação dos valores, pela empresa arrendadora em seu estabelecimento, normalmente localizado nos grandes centros do País. Confira-se a motivação adotada:

*As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. **Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação.** Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116/2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.*

*O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consecutórios do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.*

Depreende-se desse julgado que, na hipótese do *leasing*, a empresa que comercializa o bem desejado não constitui unidade econômica ou profissional da empresa arrendadora, na medida em que, em tais casos, o consumidor somente se dirige à empresa vendedora (concessionária de veículos) para indicar à instituição financeira a *res* que deverá ser adquirida e disponibilizada.



Em outras palavras, o consumidor e a empresa concessionária buscam, ainda que de forma não presencial, o auxílio de instituição financeira sediada noutra localidade para concretizar o negócio.

O caso dos autos é absolutamente diferente. A empresa contribuinte, a despeito de manter seu laboratório na cidade do Recife/PE, estabeleceu unidade econômica e profissional no Município de Jaboatão dos Guararapes/PE com escopo de disponibilizar os seus serviços de análises clínicas para as pessoas daquela localidade. Digo que esse tipo de estabelecimento constituiu unidade econômica porque é lá onde usualmente contrata-se o serviço, providencia-se o pagamento e encerra-se a avença, com a entrega do laudo técnico solicitado pelo consumidor. Também revela-se como unidade profissional, uma vez que nesse lugar dá-se a coleta do material biológico, os qual exige conhecimento técnico para a extração, o acondicionamento e o transporte até o laboratório. Por fim, consoante já assentado pelo eminente relator, também é nessa unidade que se perfectibiliza o serviço contratado, com a entrega do laudo técnico solicitado pelo consumidor.

Também na esteira do entendimento adotado pelo relator, registro que não é possível decompor o serviço e o valor a ser tributado. No caso, por meio da unidade de Jaboatão dos Guararapes a empresa contribuinte disponibiliza ao consumidor o serviço de análises clínicas e não apenas a coleta de material biológico. Nessa esteira, importa salientar que o cumprimento da obrigação de fazer assumida pelo prestador ocorre com a entrega do respectivo laudo, a qual, via de regra, acontece no local onde ele o serviço foi contratado.

Frise-se que a faculdade assegurada à empresa contribuinte de eleger o município onde vai manter os seus laboratórios constitui uma conveniência empresarial e, como tal, não pode vincular a competência do ente tributante.

Por fim, mostra-se igualmente importante para a solução da controvérsia as ponderações lançadas pelo eminente Ministro Ari Pargendler acerca do local onde é gerada a riqueza tributável. No presente caso, verifica-se que



### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS  
GILSON CIDRIM SC LTDA  
ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO  
CAVALCANTI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES  
ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/Imposto sobre  
Serviços

### **CERTIDÃO**

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

Prosseguindo o julgamento, após a ratificação de voto do Sr. Ministro Benedito Gonçalves conhecendo do recurso especial, mas negando-lhe provimento, acompanhando o voto do Sr. Ministro Relator, pediu vista para nova análise o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

### **CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.439.753/PE  
20120090857-2

Números Origem: 2325582 232558200 232558201 232558202 51110  
5112010 76576220118170000 92229520078170810

PAUTA: 0611/2014

JULGADO: 0611/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA

## JURISPRUDÊNCIA

Relator para Acórdão

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ANTÔNIO CARLOS FONSECA DA SILVA

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS  
GILSON CIDRIM SC LTDA

ADVOGADO : EDUARDO PORTO CARREIRO COELHO  
CAVALCANTI E OUTRO(S)

RECORRIDO : MUNICÍPIO DE JABOATÃO DOS GUARARAPES

ADVOGADO : MÁRCIO FÁBIO FLORENCIO DE AZEVÊDO

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS / Imposto sobre Serviços

### **CERTIDÃO**

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

Prosseguindo o julgamento, a Turma, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho (voto-vista) e Sérgio Kukina (voto-vista), negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Lavrará o acórdão o Sr. Ministro Benedito Gonçalves (RISTJ, art. 52, IV, b). Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves (voto-vista) e Ari Pargendler votaram com o Sr. Ministro Relator.

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico, edição 1649, disponibilização 11.12.2014, publicação 12.12.2014, p. 973/974).

**PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENTREGA DE MERCADORIAS VENDIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA.**

RECURSO ESPECIAL N. 1.235.979 - RS (20110023711-3)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN  
R.PACÓRDÃO : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
RECORRENTE : JOHANN ALIMENTOS LTDA  
ADVOGADO : ALEXANDRE FAGUNDES MARTINS E  
OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENTREGA DE MERCADORIAS VENDIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. ARTS. 3º, II, DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. O creditamento pelos insumos previsto nos arts. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 e da Lei n. 10.637/2002 abrange os custos com peças, combustíveis e lubrificantes utilizados por empresa que, conjugada com a venda de mercadorias, exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende.

2. Recurso especial provido.

## JURISPRUDÊNCIA

### ACÓRDÃO

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

“Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista regimental do Sr. Ministro Herman Benjamin, negando provimento ao recurso, o voto do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, acompanhando a divergência inaugurada pelo Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, dando-lhe provimento e o voto do Sr. Ministro Humberto Martins no mesmo sentido da divergência, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Vencido o Sr. Ministro Herman Benjamin. “Votaram com o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques (Presidente) os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha e Humberto Martins.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Og Fernandes, nos termos do art. 162, § 2º, do RISTJ.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins.

Brasília (DF), 16 de dezembro de 2014.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, Relator

RECURSO ESPECIAL N. 1.235.979 - RS (2011/0023711-3)

RELATOR	:	MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE	:	JOHANN ALIMENTOS LTDA
ADVOGADO	:	ALEXANDRE FAGUNDES MARTINS E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS. SIMPLES COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

### **Síntese da controvérsia**

1. Hipótese em que a empresa, comerciante de gêneros alimentícios, defende a possibilidade de obtenção de créditos de PIS e Cofins sobre aquisição de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados em veículos dos quais faz uso para entrega de mercadorias por ela comercializadas.

### **Aspectos constitucionais do regime não cumulativo do PIS/COFINS e princípio constitucional da estrita legalidade em matéria de exoneração fiscal**

2. Ao tratar da não cumulatividade aplicável ao IPI e ao ICMS, a Constituição Federal determina que tais tributos *devem ser* não cumulativos, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrados nas anteriores (arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I).

3. Diversamente, no tocante à instituição do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, o legislador constituinte derivado (EC 42/2003) outorgou à discricionariedade do legislador infraconstitucional a disciplina da matéria, inclusive para efeito de definir os setores da atividade econômica a serem alcançados por essa sistemática (art. 195, § 12).

4. E não poderia ser de outra forma; afinal, a aplicação da não cumulatividade visa à obtenção de neutralidade fiscal em hipóteses de tributação plurifásica, o que, por excelência, se verifica nas exações incidentes sobre operações de circulação de bens e serviços.

5. Em recente julgado, a Primeira Turma do STF assentou que “A previsão de estabelecimento de diferentes regimes tributários pela Lei n. 10.637/2002, de modo a limitar deduções da base de cálculo do PIS e da COFINS a determinado grupo de empresas, não implica ofensa ao princípio da isonomia. Não cabe ao judiciário imiscuir-se no mérito das decisões políticas adotadas pelo legislador e pela Administração tributária” (AI 837957 AgR,

Relator: Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe-094, 19.5.2014).

6. Claro está que o legislador infraconstitucional pode limitar a apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos.

7. Acrescente-se que o art. 150, § 6º, da Constituição Federal impede que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, *concessão de crédito* presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, seja concedido sem lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

8. Em outras palavras, não cabe ao legislador conceder exoneração fiscal genérica, tampouco ao intérprete ampliar o benefício concedido. Normas excepcionais devem ser interpretadas restritivamente, conforme clássica regra hermenêutica.

9. Penso, portanto, que, a prevalecer de orientação contrária, vulneram-se as normas constitucionais acima descritas.

#### **Atividades que permitem a dedução de insumos: prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos**

10. As Leis 10.637/02 e 10.833/03 instituíram o regime não cumulativo para o PIS e a Cofins, permitindo que o contribuinte pudesse deduzir do valor a pagar, a título de contribuições, créditos referentes a “bens e serviços, utilizados como insumo *na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*” (art. 3º, II).

11. A norma é clara ao dispor que os insumos que propiciam ao contribuinte a obtenção de créditos estão relacionados à prestação de serviços e à atividade de produção ou de fabricação, não contemplando a simples comercialização de mercadorias, como pretende a empresa.

#### **Irrelevância do conceito de insumo para o caso concreto**

12. Desse modo, independentemente do conceito que se dê a insumo, a atividade desenvolvida pela recorrente – simples comercialização de mercadorias – não foi contemplada pelo legislador, de forma que não gera créditos de PIS e Cofins consoante o art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.



**Os limites da causa de pedir inicial e o voto divergente do  
Ministro Cesar Asfor Rocha**

13. O eminente Ministro Cesar Asfor Rocha apresentou voto divergente, por reputar relevante o fato de constar como objeto social da recorrente o transporte rodoviário de cargas em geral.

14. Sucede que o juiz não pode se afastar da causa de pedir inicial, sob pena de incorrer em julgamento *extra petita*. E a causa de pedir inicial não se refere à prestação de serviços de transporte rodoviário, mas unicamente à venda de produtos, incluindo a subsequente entrega com o emprego de veículos da empresa vendedora.

**Impossibilidade de equiparar prestação de serviço a atividades  
vinculadas à tradição**

15. O fato de a empresa realizar as entregas não descaracteriza a natureza de suas atividades. Falta elemento que possa ser considerado como industrialização ou prestação de serviços, a fim de viabilizar o creditamento.

16. Não se pode equiparar os atos relativos à tradição do bem comercializado à prestação de um serviço. De acordo com o art. 490 do CC, “Salvo cláusula em contrário, ficarão as despesas de escritura e registro a cargo do comprador, e a cargo do vendedor as da tradição”. A regra, portanto, é de que as despesas com a tradição fiquem por conta do comerciante, razão pela qual a entrega do produto não configura prestação de serviço, mas simples obrigação acessória ao contrato de compra e venda.

**Interpretação estrita em matéria de creditamento fiscal**

17. O STJ já firmou a orientação de que somente é possível obter créditos decorrentes da não cumulatividade quando houver previsão legal, e de que é admissível ao legislador estabelecer restrições ao creditamento (AgRg no REsp 1335014CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/2013; RMS 24.460MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 10/2/2010; RMS 19.658CE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 27/11/2009; REsp 1.020.991RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 14/5/2013; RMS 28.248GO, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 22/2010).

18. Nos termos do art. 111 do CTN, não há como interpretar, ampliativamente, norma que confere benefício fiscal.

### **Conclusão**

19. Recurso Especial não provido.

### **RELATÓRIO**

**O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator):** Trata-se de Recurso Especial interposto com fundamento no art. 105, III, “a” e “c”, da Constituição da República, contra acórdão assim ementado (e-STJ, fl. 122):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMOS.

As Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, ao instituírem o regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, operaram, de um lado, a majoração da alíquota de 0,65% para 1,65%, e de 3% para 7,6%, respectivamente, e concederam, de outro, benefícios fiscais na forma de créditos escriturais que resultariam na redução da carga tributária das empresas, conforme disposto no art. 3º. Esse regime permite uma apropriação “semidireta” dessas contribuições incidentes em fase anterior, por meio da admissão de créditos decorrentes de insumos utilizados na produção, os quais são deduzidos das contribuições a recolher.

Somente pode ser considerado insumo o que se relaciona diretamente à atividade da empresa.

Os Embargos de Declaração foram acolhidos para sanar erro material, sem efeitos modificativos (e-STJ, fl. 135).

A recorrente aponta violação do art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003. Defende, em síntese, a possibilidade de obtenção de créditos de PIS e Cofins sobre a aquisição de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados em veículos dos quais faz uso em suas atividades comerciais, sob o argumento de que tais produtos podem ser considerados insumos.

Foram apresentadas contrarrazões (e-STJ, fls. 167-173).

É o relatório.

**RECURSO ESPECIAL N. 1.235.979 - RS (2011/0023711-3)**

**VOTO**

**O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator):**

Primeiramente, deve-se salientar que, apesar de o Recurso Especial possuir fundamento também na alínea “c”, a recorrente nem sequer aponta divergência jurisprudencial, razão pela qual não se pode conhecer do apelo nesse ponto.

No mais, a empresa defende o alargamento das hipóteses de obtenção de créditos de PIS e Cofins não cumulativos, para que seja possível o creditamento referente à aquisição de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados em *veículos próprios dos quais faz uso para entregar as mercadorias que comercializa*.

**1. Aspectos constitucionais do regime não cumulativo do PISCOFINS e princípio constitucional da estrita legalidade em matéria de exoneração fiscal**

Ao tratar da não cumulatividade aplicável ao IPI e ao ICMS, a Constituição Federal determina que tais tributos *devem ser* não cumulativos, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I).

A norma constitucional impõe comando a ser observado pelo legislador infraconstitucional, que deve necessariamente disciplinar a compensação do valor devido na operação com aquele cobrado na anterior.

Diversamente, no tocante à instituição do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, o legislador constituinte derivado (EC 42/2003) outorgou à discricionariedade do legislador infraconstitucional a disciplina da matéria,

## JURISPRUDÊNCIA

inclusive para efeito de definir os setores da atividade econômica a serem alcançados por essa sistemática (art. 195, § 12).

E não poderia ser de outra forma; afinal, a aplicação da não cumulatividade visa à obtenção de neutralidade fiscal em hipóteses de tributação plurifásica, o que, por excelência, se verifica nas exações incidentes sobre operações de circulação de bens e serviços.

A rigor, portanto, não há verdadeiramente cumulatividade a ser evitada na tributação da receita.

Em recente julgado, a Primeira Turma do STF assentou que “A previsão de estabelecimento de diferentes regimes tributários pela Lei n. 10.637/2002, de modo a limitar deduções da base de cálculo do PIS e da COFINS a determinado grupo de empresas, não implica ofensa ao princípio da isonomia. Não cabe ao judiciário imiscuir-se no mérito das decisões políticas adotadas pelo legislador e pela Administração tributária” (AI 837957 AgR, Relator: Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe-094, 19.5.2014).

Claro está que o legislador infraconstitucional pode limitar a apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos.

Acrescente-se que o art. 150, § 6º, da Constituição Federal impede que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, *concessão de crédito* presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, seja concedido sem lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Em outras palavras, não cabe ao legislador conceder exoneração fiscal genérica, tampouco ao intérprete ampliar o benefício concedido. Normas excepcionais devem ser interpretadas restritivamente, conforme clássica regra hermenêutica.

Penso, portanto, que, a prevalecer orientação contrária, vulneram-se as normas constitucionais acima descritas.

## **2. Os limites da causa de pedir inicial e a divergência inaugurada pelo Ministro Cesar Asfor Rocha**

Saliente-se que, como expressamente atestou o Tribunal *a quo* e foi confirmado pelo advogado da recorrente na bem exposta sustentação oral proferida na sessão de 10.5.2011, embora conste no contrato social da empresa que ela presta serviço de transporte de cargas, o benefício pretendido na presente demanda envolve unicamente os produtos utilizados na entrega das mercadorias próprias, ou seja, *empregados na atividade de simples comercialização de alimentos*.

Nesse ponto, peço vênia ao eminente Ministro Cesar Asfor Rocha para divergir de seu judicioso voto divergente e para manter meu entendimento.

Sua Excelência deu relevância ao fato de constar como objeto social da recorrente o transporte rodoviário de cargas em geral. Sucede que o juiz não pode se afastar da causa de pedir inicial, sob pena de incorrer em julgamento *extra petita*. E a causa de pedir inicial não se refere à prestação de serviços de transporte rodoviário, mas unicamente à venda de produtos, incluindo a subsequente entrega com o emprego de veículos da empresa vendedora. Confira-se:

A presente demanda visa afastar a proibição imposta pela Autoridade Coatora de a empresa se creditar dos valores de PIS e da COFINS sobre a aquisição de **combustíveis, lubrificantes e peças de reposição** utilizados pelos veículos que servem exclusivamente para entrega dos produtos vendidos pela empresa (fl. 4, e-STJ).

## **3. Irrelevância do conceito de insumo para o caso concreto**

Nesse contexto, parece-me irrelevante para a resolução da controvérsia o conceito de insumo no regime das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Essas leis instituíram o regime não cumulativo para o PIS e a Cofins, permitindo que o contribuinte pudesse deduzir do valor a pagar, a título das contribuições, créditos referentes a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. Confira-se:

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 n. 10.865, de 2004)

#### **4. Atividades que permitem a dedução de insumos: prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos**

A norma é clara ao dispor que *os insumos que propiciam ao contribuinte a obtenção de créditos estão relacionados à prestação de serviços ou industrialização.*

Dessa forma, independentemente do conceito que se dê a insumo, a atividade desenvolvida pela recorrente – simples comercialização de mercadorias, que não pode ser considerada prestação de serviços ou industrialização – não foi contemplada pelo legislador, de forma que não gera créditos de PIS e Cofins na forma do art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

Não se pode equiparar os atos relativos à tradição do bem comercializado à prestação de um serviço. De acordo com o art. 490 do CC, “Salvo cláusula em contrário, ficarão as despesas de escritura e registro a cargo do comprador, e a cargo do vendedor as da tradição”. A regra, portanto, é de que as despesas

com a tradição fiquem por conta do comerciante, razão pela qual a entrega do produto na execução do contrato de compra e venda não configura prestação de serviço.

Nesse ponto, é preciso ressaltar que pouco importa, para o deslinde da controvérsia travada na presente demanda, o entendimento da Segunda Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no sentido de alargar o conceito de insumo.

Isso porque, como muito bem lembrado pelo e. Min. Mauro Campbell na sessão de 10.5.2011 – motivo do meu pedido de vista regimental –, o CARF, ao proferir o acórdão 3202-00.226, no julgamento do Recurso Voluntário 369.519, interposto por Móveis Ponzani Ltda., entendeu que o conceito de insumo relacionado às hipóteses de creditamento de PIS e Cofins não pode ser o mesmo utilizado para o IPI, sendo aquele bem mais amplo.

No caso, **o CARF, analisando o recurso da fabricante de móveis, conferiu ao conceito de insumo uma perspectiva mais ampla, para abranger todos os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, mas sempre tendo como premissa que a empresa dedica-se à industrialização ou à prestação de serviços, que, como visto acima, são as atividades que proporcionam a obtenção de crédito, nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.** É o que se extrai do voto proferido pelo Conselheiro Relator no mencionado julgamento:

(...)

Por outro lado, no âmbito de PISCOFINS a referência explícita é a “produção ou fabricação”, vale dizer, às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços e reputados seus respectivos insumos.

Assim, em verdade, embora não tenha analisado a mesma questão, já que, como afirmado, para o deslinde da presente controvérsia **pouco importa o conceito que se dê a insumo**, o entendimento do CARF corrobora a tese

ora defendida, pois parte da premissa – aqui reafirmada – de que as atividades que geram créditos de PIS e Cofins restringem-se à industrialização e à prestação de serviços.

### **5. Impossibilidade de equiparar prestação de serviço a atividades vinculadas à tradição**

Por outro lado, como afirmado anteriormente, o fato de a empresa realizar as entregas dos produtos que ela comercializa não descaracteriza a natureza de suas atividades. Não há, aqui, elemento algum que possa ser considerado como industrialização ou prestação de serviços, a fim de possibilitar o creditamento.

Ademais, não se pode confundir a situação de um contribuinte que contrata outro para prestar o serviço de frete com a daquele que faz a própria entrega das mercadorias que vende.

Na primeira hipótese, há um terceiro na cadeia e, para não onerá-la demasiadamente, permite-se que o vendedor credite-se de PIS e Cofins sobre o frete. Por outro lado, a empresa transportadora arcará com o custo das contribuições sobre o valor da prestação de seu serviço (descontando os créditos decorrentes dos insumos utilizados em sua atividade).

Já quando o próprio vendedor faz a entrega, a cadeia é menor e, conseqüentemente, há menos etapas a serem tributadas, daí por que não se autoriza o creditamento.

### **6. Interpretação estrita em matéria de creditamento fiscal**

Convém destacar que esta Corte Superior já firmou o entendimento de que somente é possível a obtenção de créditos decorrentes da não cumulatividade quando houver previsão legal e de que é admissível ao legislador estabelecer restrições ao creditamento. Confram-se:



TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, “as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor”. Precedente.

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

3. A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica. Precedentes.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1335014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe 8/2/2013).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO ORDINÁRIO. TEORIA DA CAUSA MADURA. POSSIBILIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. LIMITAÇÕES LEGAIS AO CREDITAMENTO DE ICMS. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE.

1. Na ação mandamental, a impetrante pretende ser autorizada a compensar crédito de ICMS oriundo da aquisição de bens destinados ao ativo permanente, uso e consumo da impetrante, bem como quanto à aquisição de energia elétrica e serviços de comunicação, sem a incidência das restrições qualitativas e temporais impostas pela Leis Complementares n.ºs 99/1999, 102/2000.

2. Desnecessária a remessa dos autos ao Tribunal *a quo*, pois há que ser aplicado o princípio da causa madura, por envolver matéria exclusivamente de direito, nos termos do art. 515, § 3º, do CPC.

## JURISPRUDÊNCIA

3. É possível o creditamento de ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo fixo após a vigência da Lei Complementar 87/96. Entretanto, não há ilegalidade ou inconstitucionalidade nas restrições qualitativas e temporais estabelecidas por Leis Complementares posteriores ( 9297, 9999 e 1022000).

4. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido.

(RMS 19.658CE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 27/1/2009).

TRIBUTÁRIO - ICMS - CESTA BÁSICA - MANDADO DE SEGURANÇA - REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

1. As restrições ao creditamento integral em relação às saídas de produtos com base de cálculo reduzida (cesta básica), não configuram violação ao princípio da não-cumulatividade. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

2. Recurso ordinário desprovido.

(RMS 24.460MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJe 10/2/2010).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS N. 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. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

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

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

5. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 1.020.991RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe 14/5/2013).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. PRETENSÃO DE CREDITAMENTO DE VALORES INCIDENTES SOBRE A CONTA DE ENERGIA ELÉTRICA DE EMPRESA CONFIGURADA COMO ESTABELECIMENTO COMERCIAL (SUPERMERCADO). IMPOSSIBILIDADE. ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO INSUMO NO CASO. PRECEDENTES DESTA CORTE.

1. A orientação firmada nesta Corte de Justiça é no sentido de que somente a partir da entrada em vigor da Lei Complementar 87/96 ficou autorizado o creditamento relativo a bens destinados ao ativo fixo e ao uso e consumo do estabelecimento comercial. Anteriormente à edição da referida norma, as regras relativas à compensação de créditos referentes ao ICMS estavam dispostas no Convênio ICMS 66/88, que expressamente vedava tal creditamento.

2. Por outro lado, o § 1º do art. 20 da Lei Complementar 87/96 restringiu expressamente as hipóteses de creditamento do ICMS à entrada de mercadorias que façam parte da atividade precípua do estabelecimento.

3. Com relação aos valores de ICMS pagos na conta de energia elétrica, esta Corte tem entendido que não há possibilidade de seu creditamento por parte de estabelecimento comercial, em virtude de não se poder considerar o uso daquela como insumo nesses casos.

4. Recurso ordinário desprovido.

(RMS 28.248GO, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJe 2/2/2010).

## JURISPRUDÊNCIA

Embora os precedentes acima refiram-se ao ICMS, o entendimento firmado no sentido da validade das normas restritivas pode ser aplicado, *mutatis mutandis*, à hipótese dos autos, uma vez que, como visto, a lei é clara ao limitar a obtenção de créditos “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Por fim, deve-se destacar que, nos termos do art. 111 do CTN, é impossível conferir interpretação ampla a norma que concede benefício fiscal. Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO - ICMS - ANISTIA DE MULTA MORATÓRIA - VEDADA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA PARA INCLUIR MULTA PUNITIVA.  
(...)

6. Enfim, a concessão de qualquer favor legal na ordem tributária deve ser interpretada de forma restritiva e literal, pois, como ensina SAMPAIO DÓRIA, “não se há de estender a generosidade ou renúncia de quem libera terceiros de suas obrigações a hipóteses não expressas e literalmente contempladas.” (“Imunidades Tributária e Impostos de Incidência Plurifásica Não-cumulativa, in XI Curso de Aperfeiçoamento em Direito Constitucional Tributário”, Ed. Resenha Tributária, 1985, p. 15.) Recurso especial improvido. (REsp 1184836SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 2004/2010, DJe 2904/2010)

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. LICENÇA PARA TRATAMENTO DE SAÚDE. ISENÇÃO. LEIS 7.713/88 E 8.541/92. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. ART. 111 DO CTN.  
(...)

3. As normas instituidoras de isenção, nos termos do art. 111 do CTN, por preverem exceções ao exercício de competência tributária, estão sujeitas à regra de hermenêutica que determina a interpretação restritiva em decorrência de sua natureza. Não prevista, expressamente, pelas Leis n.s 10.637/2002 e 10.833/2003 a exclusão dos juros de capital próprio da base de cálculo do PIS e da COFINS, incabível fazê-lo por analogia. Precedente: REsp. 921.269/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 1406/2007, p. 272.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 1212976RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/11/2010, DJe 23/11/2010)

## 7. Conclusão

Com essas considerações, **nego provimento ao Recurso Especial.**

É como voto.

RECURSO ESPECIAL N. 1.235.979 - RS (20110023711-3)

## VOTO-VOGAL

### O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA:

Sr. Presidente, com o devido respeito, vou votar divergindo do eminente Ministro Relator.

Não há dúvida, quanto à configuração fática, de que a empresa, além de ser distribuidora de alimentos, tem em seu objeto social, como parte dos objetivos, o transporte rodoviário de cargas em geral. Evidentemente, há uma maior razão para distribuir a mercadoria que ela própria vende, que é uma opção que ela fez. Outras empresas podem terceirizar essa entrega da mercadoria.

Sem dúvida nenhuma, essa atividade integra o insumo da própria empresa. Os precedentes que foram trazidos pelo eminente Relator, pelo que pude rapidamente verificar pelo nosso sistema de informática, não se ajustam ao caso ora em debate, eles se reportam a hipóteses desassemelhadas das que ora se cogita. Por isso, entendo que, no caso das aquisições de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição, como aqui pontuado pela recorrente, ocorre, como a própria recorrente referenciou, o fenômeno peculiar que justifica o creditamento pretendido.

JURISPRUDÊNCIA

Por essa razão, com o devido respeito, dirirjo do voto do eminente Relator para conhecer do recurso especial e dar-lhe provimento, conforme o postulado pela recorrente.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 20110023711-3      **PROCESSO ELETRÔNICO**      **REsp**  
1.235.979/RS

Número Origem: 200771080081525

PAUTA: 10052011

JULGADO:  
10052011

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA VASCONCELOS**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : JOHANN ALIMENTOS LTDA  
ADVOGADO : ALEXANDRE FAGUNDES MARTINS E  
OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

### SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). DANIEL EARL NELSON, pela parte RECORRENTE: JOHANN ALIMENTOS LTDA

### 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, negando provimento ao recurso e o voto divergente do Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, dando-lhe provimento, pediu vista regimental dos autos o Sr. Ministro Herman Benjamin.”

Aguardam os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Castro Meira e Humberto Martins.

### RECURSO ESPECIAL N. 1.235.979 - RS (20110023711-3)

### EMENTA

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENTREGA DE MERCADORIAS VENDIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. ARTS. 3º, II, DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003.**

1. O creditamento pelos insumos previsto nos arts. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 e da Lei n. 10.637/2002 abrange os custos com peças, combustíveis e lubrificantes utilizados por empresa que, conjugada com a venda de mercadorias, exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende.

2. Recurso especial provido.

VOTO-VOGAL

**O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES:** Por deferência e economia de tempo, adoto por relatório aquele feito pelo Min. Herman Benjami, Relator original para o presente feito.

Outrossim, rememoro que no dia 10.05.2011 o Relator votou pela negativa de provimento ao recurso especial tendo por principal argumento o fato de que a empresa pretende o creditamento das contribuições ao PIS e COFINS não-cumulativas referente à aquisição de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados em veículos próprios dos quais faz uso para entregar as mercadorias que comercializa (venda de produtos), sendo *extra petita* o enfrentamento de que consta como objeto social da recorrente também o transporte rodoviário de cargas em geral. A partir daí, registrou que a atividade sob exame é a meramente comercial (venda de produtos), não sendo industrial ou prestação de serviços, o que, a seu ver, não poderia se subsumir ao disposto no art. 3º, II, das Leis n. n. 10.833/2003 e 10.637/2002 (conceito de insumos). Também argumentou que as despesas com a tradição são, em regra, do comerciante (art. 490, do CC/2002), não havendo por isso qualquer prestação de serviços na entrega da mercadoria.

Naquela mesma sessão, proferiu voto-vogal, abrindo a divergência, o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, com os seguintes argumentos, *in litteris*:

Sr. Presidente, com o devido respeito, vou votar divergindo do eminente Ministro Relator.

**Não há dúvida, quanto à configuração fática, de que a empresa, além de ser distribuidora de alimentos, tem em seu objeto social, como parte dos objetivos, o transporte rodoviário de cargas em geral.** Evidentemente, há uma maior razão para distribuir a mercadoria que ele própria vende, que é uma opção que ela fez. Outras empresas podem terceirizar essa entrega da mercadoria. Sem dúvida nenhuma, essa atividade integra o insumo da própria empresa. Os precedentes que foram trazidos pelo eminente Relator, pelo que pude rapidamente verificar pelo nosso sistema de informática, não se ajustam ao caso ora em debate, eles se reportam a hipóteses desassemelhadas das que ora se cogita. Por isso, entendo que, no caso das aquisições de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição, como aqui pontuado pela



recorrente, ocorre, como a própria recorrente referenciou, o fenômeno peculiar que justifica o creditamento pretendido.

Por essa razão, com o devido respeito, dirijo do voto do eminente Relator para conhecer do recurso especial e dar-lhe provimento, conforme o postulado pela recorrente.

Passo ao exame do tema.

Inicialmente, faço o registro que o presente recurso especial não aborda o mesmo caso do recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.221.170 – PR (pendente de julgamento na Primeira Seção) e do REsp. n. 1.246.317 – MG (pendente de julgamento nesta Segunda Turma), onde a discussão sobre o creditamento pelos insumos envolve indústrias que fabricam alimentos e não empresa comerciante atacadista de alimentos que também presta serviços de transporte. Desse modo, não vejo óbice ao julgamento do presente caso. Com efeito, o art. 3º, da Lei n. 10.833/2003, registra expressamente que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda (art. 3º, I) e aos 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 (art. 3º, II). Transcrevo:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória n. 497, de 2010) (Regulamento)

**I - bens adquiridos para revenda**, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei n. 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória n. 413, de 2008) (Vide Lei n. 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei n. 11.787, de 2008) (Vide Lei n. 9.718, de 1998)

**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 n. 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 n. 10.865, de 2004)  
[...]

A menção expressa feita na lei aos “bens adquiridos para revenda” traz para dentro do sistema não-cumulativo as empresas cuja principal atividade é a **comercialização de mercadorias**, como a recorrente JOHANN ALIMENTOS LTDA., que também atua nos ramos de importação de alimentos, comércio atacadista de alimentos, comércio varejista de alimentos, transporte rodoviário de cargas e exportação de alimentos (vide contrato social nas e-STJ fl. 20). Já a alusão aos “bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços” traz para dentro do sistema não-cumulativo as empresas cuja principal atividade é a **prestação de serviços** e, por fim, quando se menciona os “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos”, a situação de não-cumulatividade abrange o **setor industrial**.

Desse modo, todas as etapas do ciclo produtivo (**1ª etapa:** estabelecimento fabricante ou importador; **2ª etapa:** estabelecimento distribuidor atacadista, **3ª etapa:** estabelecimento comerciante varejista) são gravadas pelas contribuições ao PISCOFINS não-cumulativas e todas essas etapas são, por isso, capazes de gerar créditos.

Aliás, é da própria essência dos tributos não-cumulativos que incidam sobre mais de uma etapa do circuito econômico, pois só assim restará caracterizada a plurifasia. Sendo assim, com todas as vênias ao Min. Herman Benjamin, o fato de a empresa recorrente JOHANN ALIMENTOS LTDA. atuar no ramo do comércio atacadista é indiferente para a solução desta demanda. **O que importa aqui saber é se, conjugada com essa venda de mercadorias, a empresa exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende.** Isto porque é o próprio art. 3º, da Lei n. 10.833/2003, que dá expressamente o direito ao creditamento para a pessoa jurídica pelos bens utilizados como insumo na prestação de serviços, incluindo no conceito desses bens os combustíveis e lubrificantes. Transcrevo novamente com os grifos necessários:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória n. 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

**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 n. 10.865, de 2004)

[...]

Em outras palavras, **caracterizada a prestação de serviços de transporte, ainda que associada à venda de suas próprias mercadorias, há de ser reconhecido o direito ao creditamento pelo valor pago na aquisição das peças, combustíveis e lubrificantes necessários a esse serviço, posto que insumos**. E aqui, mais uma vez com as devidas vênias, pondero que o que vincula o julgador não é a causa de pedir, mas o pedido feito na inicial (“*Jura novit curia*”), razão pela qual o argumento de se tratar de insumo aplicado na atividade de prestação de serviços deve ser analisado consoante os fatos incontroversos fixados nos autos (“*Da mihi factum, dabo tibi jus*”).

Com efeito, o próprio contrato social da empresa recorrente JOHANN ALIMENTOS LTDA. registra (e-STJ fl. 20):

17 - A sociedade tem por objeto social:

- 01- Comércio atacadista de laticínios, (leite e derivados);
- 02- Comércio atacadista de carnes, aves e animais abatidos;
- 03- Comercio atacadista de produtos alimentícios industrializados;
- 04- Comércio atacadista de bebidas;
- 05- Comercio atacadista de cereais beneficiados e leguminosos;
- 06- Importação e exportação dos produtos relacionados na item 01 até 05;
- 07- Transporte rodoviário de cargas em geral,**
- 06 - Comércio varejista de laticínios, frios e conservas;
- 09- Comercio varejista de carnes;

10- Comércio varejista de produtos alimentícios (não especificados anteriormente)

11- Intermediários do comércio de mercadorias em geral (Representações Comerciais).

**A inserção dentro do objeto social da empresa da atividade de transporte rodoviário de cargas em geral é fato incontroverso** contra o qual não houve qualquer impugnação por parte da FAZENDA NACIONAL. Outro **fato incontroverso é o de que o valor do transporte da mercadoria vendida está embutido no preço de venda (faturamento)**, como custo que é da empresa, ingressando assim na base de cálculo das contribuições ao PISCOFINS (receita bruta). Com custo do transporte e o correspondente aumento do preço de venda há evidente agregação de valor, pressuposto da tributação e também da aplicação da não-cumulatividade. O registro foi feito na sentença, pelo Juiz de Primeiro Grau (e-STJ fls. 87/88):

Nesse contexto, o reconhecimento do direito da impetrante ao desconto pretendido decorre da aplicação direta da interpretação da própria Secretaria da Receita do conceito de insumo. **A requerente distribui as mercadorias por ela vendidas com frota própria de veículos. Com isso, a distribuição também é objeto de sua atividade empresarial.** Tanto é assim que o contrato social prevê o “transporte rodoviário de cargas em geral” como parte do objeto social (fl. 20).

**A entrega rodoviária é um serviço prestado pela impetrante, agregado à venda em si das mercadorias.**

Os combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados pelos veículos da impetrante na atividade de distribuição são indubitavelmente “bens aplicados ou consumidos” na prestação do serviço, que não estão “incluídos no ativo imobilizado” (Instruções Normativas transcritas, inciso II, a). A agregação física dos insumos, como já afirmado, não é requerida.

Aliás, as discussões propostas no sentido de que os combustíveis e lubrificantes não poderiam ser considerados insumos porque não se agregam a qualquer produto durante o processo produtivo ou de que a prestação de serviços de transportes se daria por parte da empresa para si mesma me parecem de todo inadequadas. Primeiro porque não se pode exigir creditamento físico de empresas que atuam no setor de serviços, já que não fabricam nada. Segundo

porque a discussão sobre quem presta o serviço de transportes para quem é inócua pois, além de depender do que dispõe o contrato de compra e venda (se está incluso ou não o preço do transporte - art. 490, CC2002), no campo econômico o transporte sempre representa custo (econômico) para a empresa transportadora que ela repassa implícita ou explicitamente no preço final que cobra de seus clientes, destacado ou não na fatura. Não por outro motivo que o frete na operação de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor foi considerado custo apto a gerar créditos de PISCOFINS não-cumulativas, *in verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória n. 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, **quando o ônus for suportado pelo vendedor**.

[...]

Decerto, houvesse cláusula contratual definindo que as despesas da tradição (frete) estariam a cargo do comprador, juridicamente haveria clara prestação de serviços de transportes por parte da vendedora. No entanto, economicamente, tal é indiferente para a composição do custo e do valor agregado, que é o que nos interessa na tributação não-cumulativa.

Com efeito, a vedação do creditamento em casos como o presente teria por únicos efeitos (a) forçar a empresa vendedora/transportadora a registrar em cláusula contratual que as despesas da tradição (frete) estariam a cargo do comprador, fornecendo a ele o serviço, ou (b) terceirizar a atividade de transporte de suas mercadorias para uma outra empresa que possivelmente seria criada dentro de um mesmo grupo econômico apenas para se fazer planejamento tributário, com renovados custos burocráticos (custos de conformidade à legislação tributária, empresarial e trabalhista para a criação de uma nova empresa). Não vislumbro qualquer ganho social, econômico e de tributação aparente nessas duas iniciativas que as tornem melhores e mais desejáveis que a atual situação da empresa nos autos.

## JURISPRUDÊNCIA

Para concluir, registro que o presente caso é inédito pois em tudo difere do julgado no AgRg no REsp 1335014/CE (Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 18.12.2012) e no REsp 1147902/RS (Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18.03.2010), onde enfrentado o creditamento de PIS/COFINS pelas despesas de frete entre estabelecimentos de uma mesma empresa, e do REsp 1215773/RS (Primeira Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Rel. párcórdão Min. César Asfor Rocha, julgado em 22.08.2012), onde se discutiu o creditamento quando, na operação de venda ao consumidor final, o frete incide no transporte do veículo da fábrica para a concessionária a fim de ser entregue ao consumidor final.

Dessa forma, considero que todos os pressupostos para o creditamento estão presentes: trata-se de combustíveis, lubrificantes e peças utilizados na prestação de serviços de transportes, serviços estes componentes do objeto social da empresa e cujo custo é transferido para o elo subsequente na cadeia econômica e cujo faturamento sofre a tributação pelas contribuições ao PIS e COFINS não-cumulativas.

Ante o exposto, COM AS VÊNIAS DE PRAXE, DIVIRJO DO RELATOR PARA DAR PROVIMENTO ao recurso especial.

É como voto.

### **RECURSO ESPECIAL N. 1.235.979 - RS (20110023711-3)**

<b>RELATOR</b>	<b>: MINISTRO HERMAN BENJAMIN</b>
RECORRENTE	: JOHANN ALIMENTOS LTDA
ADVOGADO	: ALEXANDRE FAGUNDES MARTINS E OUTRO(S)
RECORRIDO	: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR	: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

## VOTO

### O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS:

Recurso especial proveniente de ação mandamental, na qual se pleiteia o **aproveitamento como crédito dedutível da base de cálculo do PIS e da COFINS**, nas despesas e custos inerentes à aquisição de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados em veículos que realizam a entrega de suas mercadorias.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu provimento à apelação interposta pela UNIÃO reconhecendo a **impossibilidade do alargamento do conceito de insumos**.

Para o acórdão recorrido “*as leis que instituíram o PIS e a COFINS não cumulativos apenas autorizam a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como “insumos” na fabricação de produtos destinados à venda, sem explicitar qual o alcance desse termo. Contudo, isso não significa que se possa caracterizar como insumo todos os elementos, inclusive os indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como mão de obra energia elétrica.*”

Nesse contexto, deve ser **entendido por insumo** “*cada um dos elementos imprescindíveis para a produção de mercadorias ou para a prestação de serviços, desde que intrínsecos à atividade da empresa*”. Daí porque não podem ser considerados insumos os gastos ou despesas com combustíveis, lubrificantes e peças de reposição de veículos utilizados para o transporte de mercadorias vendidas pela empresa.

**Em 10.5.2011**, o eminente Ministro Herman Benjamin - Relator – **negou provimento ao recurso especial**. Porém, após voto divergente do eminente Ministro Cesar Asfor Rocha **dando-lhe provimento ao recurso especial**, pediu vista regimental dos autos o eminente Relator.

A **questão jurídica** do autos tem **contornos similares** à travada no **REsp 1.246.317/MG**, de relatoria do eminente Ministro Mauro Campbell Marques, cujo julgamento aguarda apenas o voto do eminente Ministro Herman Benjamin, conforme se extrai da 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 Martins**. Pediu vista dos autos o Sr. Ministro Herman Benjamin.”

*Não participou do julgamento o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha.”*

Para o eminente relator, é irrelevante ao caso dos autos o conceito de insumo, o que afastaria a aplicação do resultado do julgamento do REsp 1.221.170PR, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia Filho, submetido ao regime dos repetitivos.

Em meu sentir, a solução da demanda requer - necessariamente - a análise do conceito de insumo, cuja temática encontra-se afetada à Primeira Seção do STJ. **Assim, proponho a retirada de pauta do presente feito para aguardar o julgamento do recurso repetitivo.**

Superada essa preliminar.

Mantenho o entendimento adotado no julgamento do REsp 1.246.317MG. A Lei n. 10.833, de 2003, teve por escopo transformar o **PIS e a COFINS em tributos não cumulativos**; para tanto, alterou a hipótese de incidência tributária, permitido que o contribuinte exclua da contribuição devida os créditos, entre outros, referentes à energia elétrica ou térmica, aluguéis de prédios, máquinas e edificações utilizados nas atividades da empresa, nos termos do que estabelece o art. 3º, *verbis*:

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei n. 11.727, de 23 de junho de 2008)*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei n. 10.865, de 2004)*



*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei n. 11.787, de 25 de setembro 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 n. 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 n. 10.865, de 2004)

***III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*** (Redação dada pela Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007)

***IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;***

***V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;*** (Redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004);

***VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*** (Redação dada pela Lei n. 11.196, de 2005)

***VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;***

***VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;***

***IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.***

***X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.*** (Incluído pela Lei n. 11.198, de 8 de janeiro de 2009)

(...)

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo **não constitui receita bruta da pessoa jurídica**, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.” (Grifo meu).

O regime não cumulativo das contribuições utiliza técnica distinta da aplicada ao IPI e ao ICMS, porquanto, neste tributos, a não cumulatividade representa crédito corresponde ao valor do imposto devido, pela entrada da mercadoria ou insumo no estabelecimento, que será compensado na saída da mercadoria. Por sua vez, a não cumulatividade do PIS e da COFINS trata-se de crédito a ser deduzido da contribuição devida, ou seja, possibilita a apropriação das contribuições incidentes sobre insumos utilizados no processo produtivo, as quais são deduzidas das contribuições a recolher.

No caso em tela, e conforme destacado pelo eminente Ministro César Asfor Rocha em seu voto divergente, é incontroverso o fato de que é do objeto social da empresa o transporte rodoviário de cargas; de modo que o pleito vinculado na presente demanda diz respeito apenas creditamento de PIS e COFINS sobre aquisições de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição **“utilizados nos veículos de entrega das mercadorias”**.

Em meu sentir, no caso em exame, o conceito de insumo deve ser abranger as aquisições de combustíveis, lubrificante e peças de reposição, sob pena de criarmos um *discrimen* anti-isonômico; na medida em que a empresa transportadora pode creditar-se do PIS e da COFINS incidentes sobre os mencionados insumos. Assim, se empresa prestar o serviço de entrega não poderá beneficiar-se do referido crédito. Daí porque o simples fato de a empresa realizar - ele própria - o transporte não pode ser empecilho para o creditamento.

Não é razoável que não cumulatividade do PIS e a COFINS somente seja utilizada em situações em que a empresa contrate serviço de transporte de terceiros, sob pena de violação do art. 150, II, da CF/88.

Ante o exposto, com a devida vênia do eminente Ministro Relator, acompanho a divergência inaugurada pelo Ministro Cesar Asfor Rocha para dar provimento ao recurso especial.

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 20110023711-3      **PROCESSO ELETRÔNICO**      **REsp**  
1.235.979/RS

Número Origem: 200771080081525

PAUTA: 16122014

JULGADO:  
16122014

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

**Relator para Acórdão**

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

Presidente da Sessão

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

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA SÍLVIA DE MEIRA LUEDEMANN**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE                   : JOHANN ALIMENTOS LTDA  
ADVOGADO                     : ALEXANDRE FAGUNDES MARTINS E  
  OUTRO(S)  
RECORRIDO                    : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR                 : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
  NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições  
          Sociais - Cofins

**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 regimental do Sr. Ministro Herman Benjamin, negando provimento ao recurso e os votos dos Srs. Ministros Mauro Campbell Marques e Humberto Martins, acompanhando a divergência inaugurada pelo Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, dando provimento ao recurso, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, que lavrará o acórdão. Vencido o Sr. Ministro Herman Benjamin.”

Votaram com o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques (Presidente) os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha e Humberto Martins.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Og Fernandes, nos termos do art. 162, § 2º, do RISTJ.

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico, edição 1654, disponibilização 18.12.2014, publicação 19.12.2014, p. 1644/1645).

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SUBSTITUIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. MP 540, CONVERTIDA NA LEI N. 12.546/2011. CONSTITUCIONALIDADE. PECULIARIDADE DO CASO. EFEITO INVERSO. LACUNA SUPRIMIDA POR REDUÇÃO TELEOLÓGICA.**

APELAÇÃO CÍVEL N. 5038072-80.2014.404.7000/PR

RELATOR : Juiz Federal JOÃO BATISTA LAZZARI  
APELANTE : BENTELER SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA  
ADVOGADO : MURILO MARCO  
APELADO : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL  
INTERESSADO : BENTELER SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA  
ADVOGADO : MURILO MARCO  
MPF : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

## EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SUBSTITUIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. MEDIDA PROVISÓRIA 540, CONVERTIDA NA LEI N. 12.546/2011. CONSTITUCIONALIDADE. PECULIARIDADE DO CASO. EFEITO INVERSO. LACUNA SUPRIMIDA POR REDUÇÃO TELEOLÓGICA.

**1.** A Medida Provisória n. 540, posteriormente convertida na Lei n. 12.546/2011, visou, dentre outras medidas, desonerar a folha de pagamento das empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, bem como das indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro, visando à formalização das relações de trabalho e ao fomento das atividades de tais setores.

**2.** A Constituição, no § 13 do art. 195, autoriza a possibilidade da substituição das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários e os rendimentos do trabalho por aquelas incidentes sobre a receita ou sobre o faturamento. A Lei n. 12.546/2011 tem respaldo na Constituição.

**3.** A contribuição prevista na Lei n. 12.546/2011 incide sobre a receita bruta, uma das fontes da Seguridade Social, a teor do art. 195, I, 'b', da Constituição. Logo, não há necessidade de Lei Complementar.

**4.** O § 13 do art. 195 da Constituição determina a aplicação do disposto no § 12 do mesmo dispositivo na hipótese de substituição da contribuição incidente sobre a folha para aquelas incidentes sobre as outras fontes de custeio da seguridade social. Isso não significa que a lei que determina a substituição tenha que obrigatoriamente estabelecer a não-cumulatividade na nova sistemática.

**5.** Caso em que o regime instituído pela Lei n. 12.546/2011, adequado e legítimo para harmonizar interesses juridicamente relevantes das empresas e dos trabalhadores, revelou-se extremamente nocivo quanto aplicado concretamente com relação à empresa autora.

**6.** O sentido dos arts. 7º e 8º da Lei n. 12.546/2011 está em melhorar a competitividade da indústria e a geração de emprego e renda, mediante a desoneração da folha de salários. Se os dispositivos não prevêm situações em

## JURISPRUDÊNCIA

que sua aplicação produz o efeito inverso, contrário aos seus objetivos, surge a lacuna, que deve ser integrada pelo julgador, no caso concreto.

7. Reconhecido o direito da empresa autora continuar recolhendo integralmente as contribuições na forma do art. 22 da Lei n. 8.212/91.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1a. Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar provimento ao apelo, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Porto Alegre, 28 de janeiro de 2015.

Juiz Federal JOÃO BATISTA LAZZARI  
Relator

APELAÇÃO CÍVEL N. 5038072-80.2014.404.7000/PR

RELATOR : Juiz Federal JOÃO BATISTA LAZZARI  
APELANTE : BENTELER SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA  
ADVOGADO : MURILO MARCO  
APELADO : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL  
INTERESSADO : BENTELER SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA  
ADVOGADO : MURILO MARCO  
MPF : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

### RELATÓRIO

O feito foi assim relatado na origem:

*“Trata-se de mandado de segurança interposto por Benteler Sistemas Automotivos Ltda (matriz e filial) contra ato do Delegado da Receita Federal em Curitiba objetivando o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária que a obrigue ao recolhimento de contribuição previdenciária prevista na Lei n. 12.546/11.*

*Expôs que fabrica peças e acessórios para veículos automotores e, em razão de tais*

*características, utiliza pouca mão-de-obra. Argumenta que a Lei n. 12.546/11, que teve origem na MP n. 540/2011, criou nova contribuição previdenciária, substituindo a alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas por uma alíquota de 2,5% incidente sobre a renda bruta auferida pelos estabelecimentos da empresa. Explica que tais mudanças ocorreram dentro do Plano Brasil Maior, que teve por objetivo a desoneração da folha de pagamento. Argumenta que: (a) não pode haver a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, pois não ocorreu na forma de lei complementar, tampouco há autorização constitucional para tanto; (b) essa nova contribuição é cumulativa, ao passo que a Constituição determina que seja não-cumulativa; (c) a nova contribuição tem a mesma hipótese de incidência das contribuições ao PIS e da COFINS. Além disso, sustenta ter havido violação ao princípio da capacidade contributiva, do não-confisco e da isonomia. Alerta para o fato de que houve falha no pressuposto fático da aplicação da lei, pois a nova contribuição visa à redução da carga tributária, o que não ocorreu no presente caso. Requer, por fim, a compensação dos valores recolhidos indevidamente e o depósito judicial dos valores discutidos. O pedido liminar foi indeferido (ev. 9).*

*A União (FN) discorreu sobre o Plano Brasil Maior, sustentando que ele possui outros objetivos, que vão além da redução da carga tributária, a saber, o aumento do crescimento econômico e a melhor inserção do Brasil no mundo econômico em crise. Citou, ademais, exemplos de indústrias de TI que obtiveram redução da carga tributária com o advento do Plano Brasil Maior. Afirmou que não é possível que cada empresa possa optar pela adesão ou não à contribuição previdenciária, pois se trata de política pública. Sustentou que os §§ 12 e 13 do art. 195 da Constituição Federal autorizam a substituição da contribuição existente sobre a folha de salários sobre a incidente sobre a receita ou faturamento. Argumentou que é neste contexto que surge a contribuição trazida pelo Plano Brasil Maior. Sustentou ser desnecessária a utilização de lei complementar, pois o que o art. 154, I, da Constituição determina é a existência de outras fontes de custeio que não estejam arroladas no texto constitucional, o que não ocorreu. Ponderou que não existe bitributação e que o bis in idem é permitido dentro do contorno constitucional. Argumentou que não há obrigatoriedade de que a contribuição em questão seja não-cumulativa. Rejeitou a violação aos demais princípios constitucionais (ev. 17).*

## JURISPRUDÊNCIA

*A Autoridade Impetrada apresentou informações, oportunidade em que apontou a inépcia da petição inicial, pois o Impetrante desejaria um sistema tributário diferente para sua matriz e sua filial. Defendeu, no mais, a exação questionada, acrescentando às razões da Fazenda Nacional que o aumento da carga tributária não autoriza a escolha a qual regime deseja se submeter (ev. 18).*

*O MPF apresentou parecer (ev. 21).*

*O Impetrante manifestou-se (ev. 23) e, em seguida, foi trazido aos autos guia de depósito do valor controvertido (ev. 24).”*

Sobreveio sentença julgando improcedentes os pedidos.

Apela a impetrante, repisando os argumentos da inicial.

Presentes as contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

**Medida Provisória n. 540, posteriormente convertida na Lei n. 12.546/2011.** A Medida Provisória n. 540, posteriormente convertida na Lei n. 12.546/2011, visou, dentre outras medidas, desonerar a folha de pagamento das empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, bem como das indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro, visando à formalização das relações de trabalho e ao fomento das atividades de tais setores.

Eis os itens de sua exposição de motivos que interessam para a solução da presente controvérsia:

*“2. Desde a crise financeira internacional em 2008, a economia global vem atravessando uma série de turbulências que colocam em dúvida a capacidade dos países desenvolvidos se recuperarem e voltarem a exibir um crescimento econômico robusto e sustentável. Esse quadro não só tem possibilitado o aumento do peso dos países emergentes, mas também tem lhes permitido atuarem como motor da economia mundial.*



3. No entanto, esse novo alinhamento tem trazido uma série de desafios à execução da política econômica. Um desses desafios é a manutenção da competitividade externa. Com efeito, a redução da demanda externa por parte dos países desenvolvidos tem desestimulado nossas exportações. Esse efeito aliado ao forte ciclo dos preços das commodities e de redirecionamento dos fluxos de capitais em direção aos países emergentes, que tem causado forte valorização da taxa de câmbio, acaba por reduzir a competitividade da indústria nacional e deteriora o saldo comercial brasileiro.

4. Esse contexto fundamenta a criação do Plano Brasil Maior, cujo conjunto de medidas envolve, entre várias outras, as que propomos nesta Medida Provisória.

5. Uma das principais dificuldades para as empresas domésticas acessarem o mercado internacional está na carga tributária que eleva o custo de produção no mercado doméstico penalizando o emprego e a produção. **Reduzir os custos tributários na produção é um dos principais mecanismos para garantir a competitividade da indústria doméstica e a geração de emprego e renda.** (...)

18. Além das medidas expostas, propõe-se substituir pela receita bruta a remuneração paga aos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais contratados, como base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas empresas que atuem nos setores contemplados.

19. Nos últimos anos, em virtude da busca pela redução do custo da mão de obra, as empresas passaram a substituir os seus funcionários empregados pela prestação de serviços realizada por empresas subcontratadas ou terceirizadas. Muitas vezes, as empresas subcontratadas são compostas por uma única pessoa, evidenciando que se trata apenas de uma máscara para afastar a relação de trabalho.

20. Em virtude dessa nova relação contratual, os trabalhadores ficam sem os direitos sociais do trabalho (férias, 13º salário, seguro desemprego, hora extra, etc.), pois se trata de uma relação jurídica entre iguais (empresa-empresa) e não entre trabalhador e empresa. Essa prática deixa os trabalhadores sem qualquer proteção social e permite que as empresas reduzam os gastos com encargos sociais.

21. Apesar da melhora do cenário econômico após a crise de 2008/2009, as empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da

*informação e comunicação - TIC, bem como as indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro têm enfrentado maiores dificuldades em retomar seu nível de atividade. **Nesse contexto, a medida proposta favorece a recuperação do setor, bem como incentiva a implantação e a modernização de empresas com redução dos custos de produção.***

22. *A importância e a urgência da medida são facilmente percebidas em razão do planejamento tributário nocivo que tem ocorrido mediante a constituição de pessoas jurídicas de fachada com o único objetivo de reduzir a carga tributária, prática que tem conduzido a uma crescente precarização das relações de trabalho; bem como, em razão do risco de estagnação na produção industrial e na prestação de serviços nos setores contemplados.*

23. *No que se refere ao impacto na arrecadação, estima-se perda de receita da ordem de R\$ 214 milhões (duzentos e catorze milhões de reais) para o ano de 2011 e R\$ 1.430 milhões (um bilhão quatrocentos e trinta milhões de reais) para o ano de 2012.*

24. *Quanto à observância da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, cabe informar que perda de receita será compensada com as receitas provenientes do saldo da arrecadação obtido por meio do Decreto n. 7.458, de 7 de abril de 2011.*

25. *Convém salientar que a norma apresenta dispositivo no sentido de a União compensar, por meio do aporte de recursos da Conta Única do Tesouro, eventuais perdas havidas em razão da Medida, de modo a evitar desequilíbrio nas contas do Regime Geral de Previdência Social.*

(...)

39. *No conjunto, a relevância e urgência das medidas decorre das razões que levaram à instituição do Plano Brasil Maior, **cujo objetivo é responder com maior estímulo ao desenvolvimento inovador e competitivo do País, frente à conjuntura presente de maior agressividade competitiva no comércio internacional e apreciação da moeda nacional.***” - grifos nossos

Os arts. 7º e 8º da Lei n. 12.546/2011 têm, atualmente, a seguinte redação (os dispositivos vetados foram supridos):

*Art. 7º Contribuição sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de dois por cento:*

*I - as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei no 11.774, de 17 de setembro de 2008;*

*II - as empresas do setor hoteleiro enquadradas na subclasse 5510-8/01 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0;*

*III - as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0.*

*IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0;*

*V - as empresas de transporte ferroviário de passageiros, enquadradas nas subclasses 4912-4/01 e 4912-4/02 da CNAE 2.0;*

*VI - as empresas de transporte metroferroviário de passageiros, enquadradas na subclasse 4912-4/03 da CNAE 2.0;*

*VII - as empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0.*

*§ 1º Durante a vigência deste artigo, as empresas abrangidas pelo caput e pelos §§ 3º e 4º deste artigo não farão jus às reduções previstas no caput do art. 14 da Lei n. 11.774, de 2008.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a empresas que exerçam as atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas de computador, cuja receita bruta decorrente dessas atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.*

*§ 6º No caso de contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no caput, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e para fins de elisão da responsabilidade solidária prevista no inciso VI do art. 30 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços.*

*§ 7º As empresas relacionadas no inciso IV do caput poderão antecipar para 4 de junho de 2013 sua inclusão na tributação substitutiva prevista neste artigo.*

*§ 8º A antecipação de que trata o § 7º será exercida de forma irretratável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição substitutiva prevista no caput, relativa a junho de 2013.*

## JURISPRUDÊNCIA

§ 9º Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do caput as seguintes regras:

I - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI até o dia 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, até o seu término;

II - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de abril de 2013 e 31 de maio de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até o seu término;

III - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de junho de 2013 até o último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto na forma do caput, como na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991;

IV - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI após o primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até o seu término;

V - no cálculo da contribuição incidente sobre a receita bruta, serão excluídas da base de cálculo, observado o disposto no art. 9º, as receitas provenientes das obras cujo recolhimento da contribuição tenha ocorrido na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991.

§ 10. A opção a que se refere o inciso III do § 9º será exercida de forma irretratável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição previdenciária na sistemática escolhida, relativa a junho de 2013 e será aplicada até o término da obra.

Art. 8º Contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de um por cento, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto n. 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I.

§ 1º O disposto no caput:

I - aplica-se apenas em relação aos produtos industrializados pela empresa;

*II - não se aplica:*

*a) a empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas no caput, cuja receita bruta decorrente dessas outras atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total; e*

*b) aos fabricantes de automóveis, comerciais leves (camionetas, picapes, utilitários, vans e furgões), caminhões e chassis com motor para caminhões, chassis com motor para ônibus, caminhões-tratores, tratores agrícolas e colheitadeiras agrícolas autopropelidas.*

*c) às empresas aéreas internacionais de bandeira estrangeira de países que estabeleçam, em regime de reciprocidade de tratamento, isenção tributária às receitas geradas por empresas aéreas brasileiras.*

*§ 2º Para efeito do inciso I do § 1o, devem ser considerados os conceitos de industrialização e de industrialização por encomenda previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.*

*§ 3º O disposto no caput também se aplica às empresas:*

*I - de manutenção e reparação de aeronaves, motores, componentes e equipamentos correlatos;*

*II - de transporte aéreo de carga;*

*III - de transporte aéreo de passageiros regular;*

*IV - de transporte marítimo de carga na navegação de cabotagem;*

*V - de transporte marítimo de passageiros na navegação de cabotagem;*

*VI - de transporte marítimo de carga na navegação de longo curso;*

*VII - de transporte marítimo de passageiros na navegação de longo curso;*

*VIII - de transporte por navegação interior de carga;*

*IX - de transporte por navegação interior de passageiros em linhas regulares; e*

*X - de navegação de apoio marítimo e de apoio portuário.*

*XI - de manutenção e reparação de embarcações;*

*XII - de varejo que exercem as atividades listadas no Anexo II desta Lei;*

*XIII - que realizam operações de carga, descarga e armazenagem de contêineres em portos organizados, enquadradas nas classes 5212-5 e 5231-1 da CNAE 2.0;*

*XIV - de transporte rodoviário de cargas, enquadradas na classe 4930-2 da CNAE 2.0;*

*XV - de transporte ferroviário de cargas, enquadradas na classe 4911-6 da CNAE 2.0; e*

## JURISPRUDÊNCIA

*XVI - jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens de que trata a Lei no 10.610, de 20 de dezembro de 2002, enquadradas nas classes 1811-3, 5811-5, 5812-3, 5813-1, 5822-1, 5823-9, 6010-1, 6021-7 e 6319-4 da CNAE 2.0.*

*§ 4º A partir de 1º de janeiro de 2013, ficam incluídos no Anexo I referido no caput os produtos classificados nos seguintes códigos da Tipi:*

*I - 9503.00.10, 9503.00.21, 9503.00.22, 9503.00.29, 9503.00.31, 9503.00.39, 9503.00.40, 9503.00.50, 9503.00.60, 9503.00.70, 9503.00.80, 9503.00.91, 9503.00.97, 9503.00.98, 9503.00.99;*

*§ 5º No caso de contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no § 3º, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.*

*§ 6º As empresas relacionadas na alínea c do inciso II do § 1º poderão antecipar para 1º de junho de 2013 sua exclusão da tributação substitutiva prevista no caput.*

*§ 7º A antecipação de que trata o § 6º será exercida de forma irretratável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa a junho de 2013.*

*§ 8º As empresas relacionadas nos incisos XI e XII do § 3º poderão antecipar para 4 de junho de 2013 sua inclusão na tributação substitutiva prevista neste artigo.*

*§ 9º A antecipação de que trata o § 8º será exercida de forma irretratável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição substitutiva prevista no caput, relativa a junho de 2013.*

*§ 11. O disposto no inciso XII do § 3º do caput deste artigo e no Anexo II desta Lei não se aplica:*

*I - às empresas de varejo dedicadas exclusivamente ao comércio fora de lojas físicas, realizado via internet, telefone, catálogo ou outro meio similar; e*

*II - às lojas ou rede de lojas com características similares a supermercados, que comercializam brinquedos, vestuário e outros produtos, além de produtos alimentícios cuja participação, no ano calendário anterior, seja superior a 10% (dez por cento) da receita total.*

**Do alegado *bis in idem*.** A Constituição, no § 13 do art. 195, autoriza a possibilidade da substituição das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários e os rendimentos do trabalho por aquelas incidentes sobre a receita ou sobre o faturamento.

Desse modo, a Lei n. 12.546/2011 tem respaldo na própria Constituição. Não procede a alegação de indevido *bis in idem*.

**Da necessidade de Lei Complementar.** A Constituição só exige Lei Complementar para a instituição de novas fontes de custeio da Seguridade Social instituídas com base no exercício da competência residual, nos termos do art. 195, § 4º, o que não é o caso dos autos.

A contribuição combatida incide sobre a receita bruta, uma das fontes da Seguridade Social, a teor do art. 195, I, 'b', da Constituição. Logo, não há necessidade de Lei Complementar.

Não bastasse isso, a cumulação está autorizada quando fundada na substituição de que trata o citado § 13 do art. 195.

**Da não-cumulatividade.** O § 13 do art. 195 da Constituição determina a aplicação do disposto no § 12 do mesmo dispositivo na hipótese de substituição da contribuição incidente sobre a folha para aquelas incidentes sobre as outras fontes de custeio da seguridade social. Isso não significa que a lei que determina a substituição tenha que obrigatoriamente estabelecer a não-cumulatividade na nova sistemática. Nem mesmo o §12 assim determina, conforme pacífica jurisprudência deste Tribunal. Com efeito, de acordo com os precedentes, “a expressão “não-cumulativas” constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra”.

**Violação dos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.** Como visto linhas acima, ao justificarem a adoção da substituição da remuneração paga aos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais contratados, pela receita bruta, como base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas empresas que atuam nos

setores contemplados, os Ministros da Fazenda, da Ciência e Tecnologia e do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior enfatizaram os seguintes aspectos:

- a) uma das principais dificuldades para as empresas domésticas acessarem o mercado internacional está na carga tributária que eleva o custo de produção no mercado doméstico penalizando o emprego e a produção;
- b) a redução dos custos tributários na produção é um dos principais mecanismos para garantir a competitividade da indústria doméstica e a geração de emprego e renda;
- c) nos últimos anos, em virtude da busca pela redução do custo da mão de obra, as empresas passaram a substituir os seus funcionários empregados pela prestação de serviços realizada por empresas subcontratadas ou terceirizadas. Não raro, as empresas subcontratadas são compostas por uma única pessoa, evidenciando que se trata apenas de uma máscara para afastar a relação de trabalho;
- d) em virtude dessa nova relação contratual, os trabalhadores ficam sem os direitos sociais do trabalho (férias, 13º salário, seguro desemprego, hora extra, etc.), pois se trata de uma relação jurídica entre iguais (empresa-empresa) e não entre trabalhador e empresa. Essa prática deixa os trabalhadores sem qualquer proteção social e permite que as empresas reduzam os gastos com encargos sociais.

Em síntese, a adoção da medida visava melhorar a competitividade da indústria doméstica e a geração de emprego e renda, objetivos finalisticamente interligados.

Em termos ideais, a substituição da base de cálculo foi implementada para atingir empresas que tinham dificuldades estruturais como resultado de eventos passados, ligados a conjuntura descrita na exposição de motivos. **A adoção da medida teria impacto favorável para as empresas, considerados a diminuição da carga tributária e o possível aumento das contratações de empregados.**

Ocorre que o regime instituído pela Lei n. 12.546/2011, adequado e legítimo para harmonizar interesses juridicamente relevantes das empresas e dos trabalhadores, revelou-se extremamente nocivo quanto aplicado concretamente com relação à autora.



Conforme informou a impetrante, apresentando quadro comparativo da tributação pelas duas sistemáticas, no final de um período de 20 meses, o recolhimento da contribuição nos moldes da Lei n. 12.546/2011, acarretaria um aumento da carga tributária de mais de R\$ 4.306.982,90.

Assim, na prática, a impetrante está sendo prejudicada com a aplicação da contribuição substitutiva, que onera o contribuinte, aumentando despesas e inviabilizando novas contratações e investimentos.

Não é razoável que a utilização de uma medida, instituída para garantir menor onerosidade tributária, quando aplicada, produza efeito completamente inverso.

A autoridade impetrada admite que o aumento da carga tributária é uma realidade, mas isso pode decorrer da utilização de mão de obra terceirizada. Nos seus dizeres, *“a nova sistemática de tributação implicará em uma maior formalização do trabalho assalariado, com vínculo empregatício direto, em face da redução da onerosidade da folha, um dos objetivos também perseguidos na sua instituição”*.

Essas formulações, carregadas de subjetividade, se mostram demasiadamente genéricas e enfocam apenas um dos objetivos que inspiraram a substituição da base de cálculo da contribuição. Em termos práticos, haveria uma presunção de que todas as empresas atingidas pela Lei n. 12.546/2011 adotam práticas voltadas a mascarar as relações de trabalho. Os arts. 7º e 8º da citada Lei conteriam regras constitutivas, que não apenas regulam, mas criam a possibilidade ou definem nova forma de comportamento. Pouco importa se houve aumento demasiado da carga tributária. Importa é que eventual conduta contrária aos interesses dos trabalhadores estaria automaticamente remediada.

Não é esta a melhor solução.

Aos textos legais cabe a sua parte, abrindo caminhos que a experiência indica mais propícios à realização do bem comum, ou criando óbices ao desregramento das práticas nocivas, o que se evidencia pela ineficiência dos remédios jurídicos em vigor. A norma legal, porém, não tem condições, por si só, de corrigir completamente imperfeições. Não se pode esperar dela o ideal de suprir todas as insuficiências que atingem determinados setores da sociedade.

Voltando ao caso concreto, **o que se constata é uma lacuna oculta de regulamentação, que há de ser colmatada mediante redução do âmbito de aplicação da expressão literal, com a utilização da chamada redução teleológica.** O Desembargador Antônio Albino Ramos de Oliveira, quando do julgamento da Apelação Cível n. 2004.71.08.010633-8/RS, assinalou que lacuna oculta de regulamentação *“ocorre, no dizer de Karl Larenz, naqueles casos “em que se faz sentir a falta na lei duma ‘ordenação de vigência negativa’, portanto, duma regra restritiva. A lacuna não é aqui patente, mas está oculta, porque existe uma regra positiva dentro da qual cabe a situação de facto; falta todavia a esperada restrição da regra, que dela exceptua a situação” (em Metodologia da Ciência do Direito, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2ª ed., 1969, p. 434). Lacuna cujo suprimento se faz por redução teleológica, “pelo aditamento da restrição postulada, de harmonia com o sentido da lei” (id., p. 451).”*

O sentido dos arts. 7º e 8º da Lei n. 12.546/2011 está em melhorar a competitividade da indústria e a geração de emprego e renda, mediante a desoneração da folha de salários. Se os dispositivos não prevêem situações em que sua aplicação produz o efeito inverso, contrário aos seus objetivos, surge a lacuna, que deve ser integrada pelo julgador, no caso concreto, de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito, nos termos do art. 4º do Decreto-Lei n. 4.657/42 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro).

**A solução é dar à empresa autora o mesmo tratamento dado pela legislação às empresas que não foram abarcadas pela Lei n. 12.546/2011, permitindo que ela continue recolhendo integralmente as contribuições na forma do art. 22 da Lei n. 8.212/91.**

**Evita-se, com isso, que restem violados os princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade,** invocados na inicial. Com efeito, o poder normativo reconhecido à União para atuar, legislativamente, sobre a disciplina dos tributos não a dispensa, na formulação de medidas que visam corrigir situações de anormalidade, de observar e respeitar esses princípios.

Valho-me, mais uma vez, das palavras do Desembargador Antônio Albino Ramos de Oliveira para acentuar que não se cuida *“de negar aplicação à lei a pretexto de sua inconstitucionalidade, porque de inconstitucionalidade não se*

*cogita, e sim de suprir a lacuna de regulamentação da lei. Mantida essa lacuna, dela resultaria, sem dúvida, tratamento anti-isonômico dessas empresas, que passariam a arcar, sem fundamento razoável, com desmedida carga tributária”.*

Os valores recolhidos a maior, atualizados pela taxa SELIC, poderão ser compensados com contribuições previdenciárias vencidas e vincendas, nos termos da legislação de regência, observado o disposto no art. 170-A do CTN.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao apelo.

Juiz Federal JOÃO BATISTA LAZZARI  
Relator

EXTRATO DE ATA DA SESSÃO DE 28/01/2015  
APELAÇÃO CÍVEL N. 5038072-80.2014.404.7000/PR  
ORIGEM: PR 50380728020144047000

RELATOR : Juiz Federal JOÃO BATISTA LAZZARI  
PRESIDENTE : MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE  
PROCURADOR : Dr RICARDO LUÍS LENZ TATSCH  
SUSTENTAÇÃO ORAL : Dr.Romulo Cristiano Coutinho da Silva representante  
de BENTELER SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA  
: e por Dra. Annalina Cavicchiolo Trigo representante da  
Procuradoria da Fazenda Nacional.

APELANTE : BENTELER SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA  
ADVOGADO : MURILO MARCO  
APELADO : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL  
INTERESSADO : BENTELER SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA  
ADVOGADO : MURILO MARCO  
MPF : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Certifico que este processo foi incluído na Pauta do dia 28/01/2015, na seqüência 233, disponibilizada no DE de 19/01/2015, da qual foi intimado(a) UNIÃO - FAZENDA NACIONAL, o MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL e as demais PROCURADORIAS FEDERAIS.

## JURISPRUDÊNCIA

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

A TURMA, POR UNANIMIDADE, DECIDIU DAR PROVIMENTO AO APELO.

RELATOR ACÓRDÃO : Juiz Federal JOÃO BATISTA LAZZARI  
VOTANTE(S) : Juiz Federal JOÃO BATISTA LAZZARI  
: Des. Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS  
: LABARRÈRE  
: Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK

LEANDRO BRATKOWSKI ALVES

Secretário de Turma

### **TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. LEI 11.941/2009. JUROS DE MORA. PERÍODO ENTRE A ADESÃO E A CONSOLIDAÇÃO. LEGALIDADE.**

RECURSO ESPECIAL N. 1.404.063 - AL (20130310906-3)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN  
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
RECORRIDO : VALMAR SERVIÇOS E CONSTRUÇÕES LTDA  
ADVOGADOS : RODRIGO MONTEIRO DE ALBUQUERQUE E OUTRO(S)  
CARLOS GILBERTO DIAS JUNIOR

### **EMENTA**

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. LEI 11.941/2009. JUROS DE MORA. PERÍODO ENTRE A ADESÃO E A CONSOLIDAÇÃO. LEGALIDADE.

1. O Tribunal *a quo* negou provimento à Apelação, tendo assentado entendimento de que é indevida a aplicação de juros moratórios “sobre os valores em atraso no período compreendido entre a data de adesão ao parcelamento e a data da consolidação do débito” (fl. 151).

2. Não se configura a ofensa ao art. 535 do CPC, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.
3. Nos termos do art. 155-A, *caput*, e § 1º, do CTN, o parcelamento tributário deve ser concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica e, em regra, não importa exclusão de juros e multas.
4. A Lei 11.941/2009 não exclui o cômputo de juros moratórios sobre o crédito tributário, no período entre a adesão e a consolidação da dívida, de modo que fica preservada a incidência da Taxa Selic, conforme expressa disposição do art. 61, § 3º, da Lei 9.430/1996.
5. Ademais, o art. 1º, § 6º, da Lei 11.941/2009 determina que “a dívida objeto do parcelamento será consolidada na data do seu requerimento e será dividida pelo número de prestações que forem indicadas pelo sujeito passivo”. A consolidação da dívida tem como referência a situação existente na data do requerimento, o que reforça, portanto, o juízo de legalidade do ato praticado pela Administração Tributária. Precedente: REsp 1.403.992/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 18/1/2014.
6. Recurso Especial parcialmente provido.

### 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, deu parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a).Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (Presidente) e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Assusete Magalhães.

Brasília, 03 de fevereiro de 2015(data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN  
Relator

## JURISPRUDÊNCIA

RECURSO ESPECIAL N. 1.404.063 - AL (20130310906-3)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN  
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
RECORRIDO : VALMAR SERVIÇOS E CONSTRUÇÕES LTDA  
ADVOGADOS : RODRIGO MONTEIRO DE ALBUQUERQUE E OUTRO(S)  
CARLOS GILBERTO DIAS JUNIOR

### RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Trata-se de Recurso Especial interposto, com fundamento no art. 105, III, “a”, da Constituição da República, contra acórdão assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI Nº 11.941/2009. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA ENTRE A ADESÃO E A CONSOLIDAÇÃO DO DÉBITO. DEMORA POR PARTE DO FISCO. PRECEDENTES.

- O art. 3º, § 3º, da Portaria Conjunta PRFN/RFB nº 06/2009, ao regulamentar a Lei nº 11.941/2009, previu que a incidência dos juros moratórios sobre o débito incluído no parcelamento instituído pelo referido diploma legal ocorreria a partir do mês subsequente ao da consolidação dos valores devidos.

- Indevida a incidência dos juros de mora no período compreendido entre a adesão ao parcelamento e a consolidação por parte do Fisco, tendo em vista que o contribuinte não pode ser onerado, por ausência de culpa, pela demora da autoridade administrativa, em consolidar dívida anteriormente declarada. *In casu*, à época da efetiva consolidação, o contribuinte já havia adimplido 20 (vinte) prestações mensais.

- Precedentes desta eg. Corte (...).

- Apelação e remessa oficial desprovidas.

Os Embargos de Declaração foram rejeitados.

A recorrente alega que houve violação dos arts. 535, II, do CPC; 155-A do CTN; 1º, § 6º, da Lei 11.941/2009; e 61, § 3º, da Lei 9.430/1996.

Defende, em síntese, que, no regime de parcelamento da Lei 11.941/2009, devem incidir juros de mora entre a adesão e a consolidação do débito pela Administração Tributária.

Contrarrazões às fls. 205-220.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL N. 1.404.063 - AL (20130310906-3)

### VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): O Tribunal *a quo* negou provimento à Apelação, tendo assentado entendimento de que é indevida a aplicação de juros moratórios “sobre os valores em atraso no período compreendido entre a data de adesão ao parcelamento e a data da consolidação do débito” (fl. 151).

Preliminarmente, constata-se que não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 1382007; e REsp 855.073SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 2862007.

No tocante à questão principal, assiste razão à agravante.

Nos termos do art. 155-A, *caput*, e § 1º, do CTN, o parcelamento tributário deve ser concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica e, em regra, não importa exclusão de juros e multas.

A Lei 11.941/2009 não exclui o cômputo de juros moratórios sobre o crédito tributário, no período entre a adesão e a consolidação da dívida, de modo que fica preservada a incidência da Taxa Selic, conforme expressa disposição do art. 61, § 3º, da Lei 9.430/1996.

Ademais, o art. 1º, § 6º, da Lei 11.941/2009 determina que “a dívida objeto do parcelamento será consolidada na data do seu requerimento e será dividida

## JURISPRUDÊNCIA

pelo número de prestações que forem indicadas pelo sujeito passivo”. A consolidação da dívida tem como referência a situação existente na data do requerimento, o que reforça, portanto, o juízo de legalidade do ato praticado pela Administração Tributária.

Nessa linha, confira-se precedente desta Turma:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO INSTITUÍDO PELA LEI N. 11.941/09. PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE A DATA DA ADESÃO E A DATA DA EFETIVA CONSOLIDAÇÃO DO DÉBITO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA A PARTIR DO REQUERIMENTO. PARÁGRAFO 6º DO ART. 1º DA LEI N. 11.941/09 CC O PARÁGRAFO 3º DO ART. 3º DA PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB N. 609.

1. Cumpre afastar a alegada ofensa ao art. 535, II, do CPC. É que o Tribunal *a quo* enfrentou a matéria posta em debate na medida necessária para o deslinde da controvérsia. Não há que se falar, portanto, em negativa de prestação jurisdicional, visto que tal somente se configura quando, na apreciação de recurso, o órgão julgador insiste em omitir pronunciamento sobre questão que deveria ser decidida, e não foi.

2. Os juros relativos ao parcelamento de que trata a Lei n. 11.941/09 somente incidem a partir do mês subsequente ao da consolidação dos valores devidos, conforme o teor do § 3º do art.

3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 609. Contudo, tal entendimento não afasta a incidência dos juros moratórios em período anterior à consolidação dos débitos ou à adesão ao programa de parcelamento.

3. Os débitos para com o Fisco Federal, antes mesmo de serem consolidados no programa de parcelamento instituído pela Lei n. 11.941/09, já estão sujeitos à incidência de juros de mora calculados com base na Taxa SELIC consoante o teor do art. 61, § 6º, da Lei n. 9.430/96.

4. Ainda que a consolidação do débito objeto do parcelamento somente tenha ocorrido, na prática, alguns meses após a adesão do contribuinte, o § 6º do art. 1º da Lei n. 11.941/09 determina que a dívida objeto do parcelamento será consolidada na data do seu requerimento. Assim, não há



ilegalidade na conduta do Fisco quando este, embora confirmando a adesão ao parcelamento somente alguns meses após o requerimento do contribuinte, leva em consideração como data da consolidação o dia em que o devedor requereu o parcelamento da dívida, na forma da legislação supracitada, de forma que a partir do requerimento já incidem os juros moratórios mês a mês sobre cada parcela na forma do § 3º do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 609.

5. Ao aderir o programa de parcelamento instituído pela Lei n. 11.941/09, o contribuinte já está se beneficiando com a redução de multas e juros de mora incidentes sobre os débitos tributários anteriores à adesão. Porém, não é possível afastar a incidência dos juros de mora no período compreendido entre a adesão ao programa e a efetiva consolidação do débito, sob pena de conferir benefício não previsto em lei, ao arrepio do disposto no art. 155-A, § 1º, do CTN, segundo o qual, salvo disposição em contrário, o parcelamento do crédito não exclui a incidência de juros e multas.

6. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 1.403.992/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 18/11/2014).

Diante do exposto, **dou parcial provimento ao Recurso Especial.**

É como **voto.**

### **CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 20130310906-3

**PROCESSO REsp 1.404.063  
ELETRÔNICO /AL**

Números Origem: 00050636620124058000 50636620124058000261

PAUTA: 03022015

JULGADO:  
03022015

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

## JURISPRUDÊNCIA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DARCY SANTANA VITOBELLO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
RECORRIDO : VALMAR SERVIÇOS E CONSTRUÇÕES LTDA  
ADVOGADOS : RODRIGO MONTEIRO DE ALBUQUERQUE E OUTRO(S)  
CARLOS GILBERTO DIAS JUNIOR

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Regimes Especiais de Tributação - PAES/Parcelamento Especial

### **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, deu parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (Presidente) e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Assusete Magalhães.

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico, edição 1673, disponibilização 10.02.2015, publicação 11.03.2015, p. 1360/1361).

*Decisões monocráticas*

**ICMS. IMPORTAÇÃO DE MÁQUINAS DE TRANSMISSÃO DE DADOS DE TRANSAÇÕES FINANCEIRAS POR INTERMÉDIO DE CARTÕES DE DÉBITO E CRÉDITOS. INEXIGIBILIDADE ANTES E DEPOIS DA EC 33/2001.**

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 739.754 SÃO PAULO

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

AGTE.(S) : CIELO S.A (ATUAL DENOMINAÇÃO SOCIAL DE COMPANHIA BRASILEIRA DE MEIOS DE PAGAMENTO)

ADV.(A/S) : DANIEL LACASA MAYA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) : ESTADO DE SÃO PAULO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

Decisão:

Vistos.

Cielo S.A. (atual denominação social de Companhia Brasileira de Meios de Pagamento) interpõe tempestivo agravo regimental contra decisão em que neguei provimento ao agravo de instrumento, sob o fundamento de incidência da Súmula 279/STF. Esclarece, a agravante, que para prestar os serviços voltados à transmissão de dados de transações financeiras por intermédio de cartões de crédito e débito, disponibiliza aos estabelecimentos credenciados as máquinas eletrônicas, conhecidas como “maquininhas’ de cartão de débito e de crédito” (fl. 607). Frisa que “estas máquinas não são vendidas, não havendo, portanto, mercancia” (fl. 607). Afirma que elas compõem o seu ativo imobilizado e que não há circulação de mercadoria. Alega que não é necessário reexaminar o conjunto fático probatório. Aduz que “é fato incontroverso, que a atividade desempenhada pela Agravante é de prestação de serviços” (fl. 610). Defende que a “operação de cessão das ‘maquininhas’ de cartão de crédito e de débito não está sujeita à incidência do ICMS” (fl. 610). Assevera que está-se diante de “simples definição

## JURISPRUDÊNCIA

jurídica a determinados fatos, o que sabidamente não é vedado a este E. STF” (fl. 611). Para o período anterior à EC n. 33/01, pugna pela aplicação da Súmula n. 660 desta Corte. Quanto ao período posterior à referida reforma constitucional, entende que deve ser aplicada a orientação desta Corte contida no julgamento dos REs n.s 439.796 e 474.267.

Decido.

Assiste razão à agravante, motivo pelo qual reconsidero a decisão agravada.

A agravante não é contribuinte do ICMS e importou bens que compõem o seu ativo fixo. Ao contrário do que decidido na origem, os bens importados não ingressaram no ciclo de circulação econômica. A operação de locação ou comodato das ‘maquininhas’ de cartão de crédito e de débito não está sujeita à incidência do ICMS. Portanto, não é necessário o revolvimento de fatos e provas, mas tão somente nova valoração dos fatos incontroversos e das premissas adotadas pelo acórdão recorrido.

Dito isso, verifico que as importações foram realizadas no período de julho de 2001 a novembro de 2002, portanto em período anterior e posterior à Emenda Constitucional n. 33/2001.

A questão atinente a não incidência do ICMS nos casos de importação por não contribuinte do imposto em período anterior à edição da EC n. 33/01 encontra-se pacificada nesta Corte, conforme consignado no enunciado da Súmula n. 660 do STF:

“NÃO INCIDE ICMS NA IMPORTAÇÃO DE BENS POR PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA QUE NÃO SEJA CONTRIBUINTE DO IMPOSTO”.

No mesmo sentido, os seguintes julgados:

“IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS – IMPORTAÇÃO – PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO – PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL N. 33/2001 – NÃO INCIDÊNCIA – MATÉRIA SUMULADA. Nos termos do Verbete n. 660 da Súmula desta Corte, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto, em período anterior à Emenda Constitucional n. 33/01” (RE n. 594.718/RS-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe de 10/5/11).

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – ICMS. INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001. PESSOA FÍSICA. A teor da Súmula 660/STF, ‘não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto’. Agravo regimental ao qual se nega provimento” (RE n. 173.873/SP-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 18/9/09).

Quanto ao período posterior à referida emenda constitucional, de igual modo, a decisão da instância de origem divergiu do entendimento firmado por esta Corte que ao analisar a matéria em sede de repercussão geral assim decidiu:

“Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. PESSOA QUE NÃO SE DEDICA AO COMÉRCIO OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL. “NÃO CONTRIBUINTE”. VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2002. POSSIBILIDADE. REQUISITO DE VALIDADE. FLUXO DE POSITIVAÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO. 1. Há competência constitucional para estender a incidência do ICMS à operação de importação de bem destinado

a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, após a vigência da EC 33/2001. 2. A incidência do ICMS sobre operação de importação de bem não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade (art. 155, § 2º, I da Constituição), pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado. 3. Divergência entre as expressões “bem” e “mercadoria” (arts. 155, II e 155, §2, IX, a da Constituição). É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação. A operação de importação não descaracteriza, tão-somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria. Em sentido semelhante, a circunstância de o destinatário do bem não ser contribuinte habitual do tributo também não afeta a caracterização da operação de circulação de mercadoria. Ademais, a exoneração das operações de importação pode desequilibrar as relações pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os princípios da isonomia e da livre concorrência. **CONDIÇÕES CONSTITUCIONAIS PARA TRIBUTAÇÃO** 4. Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2º, i da Constituição). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar. 5. **Modificações da legislação federal ou local anteriores à EC 33/2001 não foram convalidadas, na medida em que inexistente o fenômeno da “constitucionalização superveniente” no sistema jurídico brasileiro. A ampliação da hipótese de incidência, da base de cálculo e da sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária realizada por lei anterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 não serve de fundamento de validade à tributação das operações de importação realizadas por empresas que não sejam comerciais ou prestadoras de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual.** 6. **A tributação somente será admissível se também respeitadas as regras da anterioridade, cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regra-matriz e que seja posterior à LC 114/2002.** Recurso extraordinário interposto pelo Estado

do Rio Grande do Sul conhecido e ao qual se nega provimento. Recurso extraordinário interposto por FF. Claudino ao qual se dá provimento” (RE n° 474.267/RS, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 20/3/14) (Grifo nosso).

Nessa perspectiva, a validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local posterior resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar. A Lei n. 11.101, de 21 de dezembro de 2001, portanto, não legitimou a cobrança pelo Estado de São Paulo.

Ante o exposto, nos termos do artigo 557, § 1ºA, conheço do agravo de instrumento para, desde já, dar provimento ao recurso extraordinário. Fica prejudicado o agravo regimental.

Condeno o recorrido no pagamento das custas e em honorários de advogado, fixados em 10% sobre o valor da causa, nos termos do artigo 20, § 4º, do Código de Processo Civil.

Publique-se.

Brasília, 17 de outubro de 2014.

Ministro DIAS TOFFOLI

Relator

(Decisão monocrática disponibilizada no STF-DJe n. 24/2015, divulgação 04/02/2015, publicação 05/02/2015, p. 212/213).

### *Ementas*

**COFINS. VENDA DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR COOPERATIVAS A NÃO-COOPERADOS. EXCLUSÃO DO CONCEITO DE ATO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL.**

## JURISPRUDÊNCIA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 598.085

ORIGEM :AMS - 200002010497142 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. : RIO DE JANEIRO

RELATOR :MIN. LUIZ FUX

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

RECDO.(A/S) : UNIMED DE BARRA MANSA SOCIEDADECOOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS E HOSPITALARES

ADV.(A/S) : LEANDRO ZANDONADI BRANDAO E OUTRO(A/S)

INTDO.(A/S) : ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS – OCB

ADV.(A/S) :ARLYSON GEORGE GANN HORTA

AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO BRASILEIRA DAS COOPERATIVAS DOS ANESTESIOLOGISTAS – FEBRACAN

ADV.(A/S) : GUILHERME KRUEGER

Decisão: Indicado adiamento a pedido do Relator. Ausente, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes. Presidência em exercício do Ministro Ricardo Lewandowski, Vice-Presidente. Plenário, 14.08.2014.

Decisão: Após o relatório e as sustentações orais da Dra. Cláudia Aparecida de Souza Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional, pela recorrente União; do Dr. José Cláudio Ribeiro Oliveira, OAB/SP 92821, pela recorrida UNIMED de Barra Mansa Sociedade Cooperativa de Serviços Médicos e Hospitalares; do Dr. João Caetano Muzzi Filho, OAB/MG 64.712, pelo amicus curiae Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB, e do Dr. Guilherme Krueger, OAB/RJ 75.798, pelo amicus curiae Federação Brasileira das Cooperativas dos Anestesiologistas – FEBRACAN, o julgamento foi suspenso. Ausente, justificadamente, o Ministro Marco Aurélio que participa, a convite da Academia Paulista de Magistrados e da Universidade de Paris 1 – Sorbonne, do 7º Colóquio Internacional sobre o Direito e a Governança da Sociedade de Informação – “O Impacto da Revolução Digital sobre o Direito”, na Universidade de Paris 1 – Sorbonne, na França. Ausente, nesta assentada, o Ministro Gilmar Mendes. Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 05.11.2014



Decisão: O Tribunal, decidindo o tema 177 da Repercussão Geral, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, deu provimento ao recurso extraordinário. Ausente o Ministro Marco Aurélio que participa, a convite da Academia Paulista de Magistrados e da Universidade de Paris 1 – Sorbonne, do 7º Colóquio Internacional sobre o Direito e a Governança da Sociedade de Informação – “O Impacto da Revolução Digital sobre o Direito”, na Universidade de Paris 1 – Sorbonne, na França. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 06.11.2014.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. ATO COOPERATIVO. COOPERATIVA DE TRABALHO. SOCIEDADE COOPERATIVA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS. POSTO REALIZAR COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (NÃO COOPERADOS) VENDA DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS SUJEITA-SE À INCIDÊNCIA DA COFINS, PORQUANTO AUFERIR RECEITA BRUTA OU FATURAMENTO ATRAVÉS DESTES ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE “ATO NÃO COOPERATIVO” POR EXCLUSÃO, NO SENTIDO DE QUE SÃO TODOS OS ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (COOPERADOS), EX VI, PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS TOMADORAS DE SERVIÇO. POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL (ISENÇÃO DA COFINS) PREVISTO NO INCISO I, DO ART. 6º, DA LC N. 70/91, PELA MP N. 1.858-6 E REEDIÇÕES SEGUINTE, CONSOLIDADA NA ATUAL MP N. 2.158-35. A LEI COMPLEMENTAR A QUE SE REFERE O ART. 146, III, “C”, DA CF/88, DETERMINANTE DO “ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO”, AINDA NÃO FOI EDITADA. EX POSITIS, DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. As contribuições ao PIS e à COFINS sujeitam-se ao mesmo regime jurídico, porquanto aplicável a mesma *ratio* quanto à definição dos aspectos da hipótese de incidência, em especial o pessoal (sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota), a recomendar solução uniforme pelo colegiado.

2. O princípio da solidariedade social, o qual inspira todo o arcabouço de financiamento da seguridade social, à luz do art. 195 da CF/88, matriz constitucional da COFINS, é mandamental com relação a todo o sistema jurídico, a incidir também sobre as cooperativas.

3. O cooperativismo no texto constitucional logrou obter proteção e estímulo à formação de cooperativas, não como norma programática, mas como mandato constitucional, em especial nos arts. 146, III, c; 174, § 2º; 187, I e VI, e 47, § 7º, ADCT. O art. 146, c, CF/88, trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeira regra de bloqueio, como corolário daquele, não se revelando norma imunitória, consoante já assentado pela Suprema Corte nos autos do RE 141.800, Relator Ministro Moreira Alves, 1ª Turma, DJ 03/10/1997.

4. O legislador ordinário de cada pessoa política poderá garantir a neutralidade tributária com a concessão de benefícios fiscais às cooperativas, tais como isenções, até que sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, CF/88. O benefício fiscal, previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91, foi revogado pela Medida Provisória n. 1.858 e reedições seguintes, consolidada na atual Medida Provisória n. 2.158, tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas (ADI 1/DF, Min. Relator Moreira Alves, DJ 16/06/1995).

5. A Lei n. 5.764/71, que define o regime jurídico das sociedades cooperativas e do ato cooperativo (artigos 79, 85, 86, 87, 88 e 111), e as leis ordinárias instituidoras de cada tributo, onde não conflitem com a *ratio* ora construída sobre o alcance, extensão e efetividade do art. 146, III, c, CF/88, possuem regular aplicação.

6. Acaso adotado o entendimento de que as cooperativas não possuem lucro ou faturamento quanto ao ato cooperativo praticado com terceiros não associados (não cooperados), inexistindo imunidade tributária, haveria violação a determinação constitucional de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, ex vi, art. 195, I, b, da CF/88, seria violada.

7. Consectariamente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais.

8. A Suprema Corte, por ocasião do julgamento dos recursos extraordinários 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 15-08-2006, e 346.084/PR, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 01-09-2006, assentou a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços.

9. Recurso extraordinário interposto pela UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), com fulcro no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal de 1988, em face de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COOPERATIVA. LEI N. 5.764/71. COFINS. MP N. 1.858/99. LEI 9.718/98, ART. 3º, § 1º (INCONSTITUCIONALIDADE). NÃO-INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS. 1. A Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998 (DOU de 16/12/1998) não tem força para legitimar o texto do art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/98, haja vista que a lei entrou em vigor na data de sua publicação, em 28 de novembro de 1998. 2. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RREE. 357.950/RS, 346.084/PR, 358.273/RS e 390.840/MG) 3. Prevalece, no confronto com a Lei n. 9718/98, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins o disposto no art. 2º da Lei nº 70/91, que considera faturamento somente a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. 4. Os atos cooperativos (Lei n. 5.764/71 art. 79) não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas. Não compõem, portanto, o fato impositivo para incidência da Cofins. 5. Em se tratando de mandado de segurança, não são devidos honorários de advogado. Aplicação das Súmulas 512 do STF e 105 do STJ. 6. Apelação provida. (fls. 120/121).

## JURISPRUDÊNCIA

10. A natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas e a incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de “ato cooperado”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”, são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE 597.315-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012, e RE 599.362-RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje-13-12-2010, notadamente acerca da controvérsia atinente à possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória n. 2.158-33, originariamente editada sob o n. 1.858-6, e nas Leis n.s 9.715 e 9.718, ambas de 1998.

11. *Ex positis*, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta.

(Ementa publicada no STF DJe n. 27/2015, divulgação 09.02.2015, publicação 10.02.2015, pp. 48/49).

### **PIS. VENDA DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR COOPERATIVAS A NÃO-COOPERADOS. EXCLUSÃO DO CONCEITO DE ATO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE TRATAMENTO DIFERENCIADO PARA AS COOPERATIVAS.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 599.362

ORIGEM : AMS - 200051010185468 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. : RIO DE JANEIRO

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) : UNIÃO

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

RECDO.(A/S) : UNIWAY - COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS LIBERAIS LTDA

ADV.(A/S) : SÉRGIO COELHO E SILVA PEREIRA E OUTRO(A/S)

AM. CURIAE. : ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS (OCB)

ADV.(A/S) : ANA PAULA ANDRADE RAMOS RODRIGUES E OUTRO(A/S)

AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO BRASILEIRA DAS COOPERATIVAS DOS ANESTESIOLOGISTAS – FEBRACAN

ADV.(A/S) : GUILHERME GOMES KRUEGER

Decisão: Após o relatório e as sustentações orais do Dr. Fabrício da Soller, Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional, pela recorrente União; do Dr. João Caetano Muzzi Filho, OAB/MG 64.712, pelo amicus curiae Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB, e do Dr. Guilherme Krueger, OAB/RJ 75.798, pelo amicus curiae Federação Brasileira das Cooperativas dos Anestesiologistas – Febracan, o julgamento foi suspenso. Ausente, justificadamente, o Ministro Marco Aurélio que participa, a convite da Academia Paulista de Magistrados e da Universidade de Paris 1 – Sorbonne, do 7º Colóquio Internacional sobre o Direito e a Governança da Sociedade de Informação – “O Impacto da Revolução Digital sobre o Direito”, na Universidade de Paris 1 – Sorbonne, na França. Ausente, nesta assentada, o Ministro Gilmar Mendes. Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 05.11.2014.

Decisão: O Tribunal, decidindo o tema 323 da Repercussão Geral, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, deu provimento ao recurso extraordinário. Ausente o Ministro Marco Aurélio que participa, a convite da Academia Paulista de Magistrados e da Universidade de Paris 1 – Sorbonne, do 7º Colóquio Internacional sobre o Direito e a Governança da Sociedade de Informação – “O Impacto da Revolução Digital sobre o Direito”, na Universidade de Paris 1 – Sorbonne, na França. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 06.11.2014.

EMENTA

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei n. 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP n. 2.158-35/2001. Afronta ao princípio da isonomia. Inexistência.

1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes.

2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção.

3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais.

4. A Lei n. 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá.

5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados.

6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável.

7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88).

8. Inexiste ofensa ao postulado da isonomia na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Eventual insuficiência de normas concedendo exclusões e deduções de receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS não pode ser tida como violadora do mínimo garantido pelo texto constitucional.

9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto.

10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração.

(Ementa publicada no STF DJe n. 27/2015, divulgação 09.02.2015, publicação 10.02.2015, pp. 49/50).

**TRIBUTÁRIO. MULTA. REDUÇÃO PARA 100% DO VALOR DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE DE PATAMARES SUPERIORES.**

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO  
836.828

ORIGEM :AC - 70058291998 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO  
DO RIO GRANDE DO SUL

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. ROBERTO BARROSO

## JURISPRUDÊNCIA

AGTE.(S) :ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

AGDO.(A/S) : DARLENE SANTOS DOS SANTOS

ADV.(A/S) : JULIANO FOIATO

Decisão: Por maioria de votos, a Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do relator, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, Presidente. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Luiz Fux. Primeira Turma, 16.12.2014.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 120% REDUZIDA AO PATAMAR DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO. ADEQUAÇÃO AOS PARÂMETROS DA CORTE.

A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a burla à atuação da Administração tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria.

A Corte tem firmado entendimento no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade revela-se nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Entendimento que não se aplica às multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%. Precedentes.

O acórdão recorrido, perfilhando adequadamente a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, reduziu a multa punitiva de 120% para 100%. Agravo regimental a que se nega provimento.

(Ementa publicada no STF DJe n. 27/2015, divulgação 09.02.2015, publicação 10.02.2015, p. 57).



**EVENTUAL INCONSTITUCIONALIDADE DA DESVINCULAÇÃO PARCIAL DA RECEITA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. DEVOLUÇÃO AO CONTRIBUINTE DO MONTANTE CORRESPONDENTE AO PERCENTUAL DESVINCULADO. INOCORRÊNCIA.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.007

ORIGEM :AMS - 200371080084065 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATORA :MIN. CÁRMEN LÚCIA

RECTE.(S) : RODOVIÁRIO NOVA ERA LTDA

ADV.(A/S) : RAQUEL MENDES DE ANDRADE MACHADO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL AM. CURIAE. : INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO PREVIDENCIÁRIO - IBDP ADV.(A/S) : GISELE LEMOS KRAVCHYCHYN E OUTRO(A/S)

Decisão: O Tribunal, decidindo o tema 277 da Repercussão Geral, por unanimidade e nos termos do voto da Relatora, negou provimento ao recurso. Falaram, pelo amicus curiae Instituto Brasileiro de Direito Previdenciário - IBDP, o Dr. Fábio Zambitte Ibrahim – OAB/RJ 176.415, e, pela União, a Dra. Cláudia Aparecida de Souza Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 13.11.2014.

Ementa:

DIREITOS CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU. ART. 76 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO ENTRE A ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DA DRU E O DIREITO À DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA PROPORCIONAL À

## JURISPRUDÊNCIA

DESVINCULAÇÃO. ILEGITIMIDADE PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

1. A questão nuclear deste recurso extraordinário não é se o art. 76 do ADCT ofenderia norma permanente da Constituição da República, mas se, eventual inconstitucionalidade, conduziria a ter a Recorrente direito à desoneração proporcional à desvinculação das contribuições sociais recolhidas.

2. Não é possível concluir que, eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária.

3. Não tem legitimidade para a causa o contribuinte que pleiteia judicialmente a restituição ou o não recolhimento proporcional à desvinculação das receitas de contribuições sociais instituída pelo art. 76 do ADCT, tanto em sua forma originária quanto na forma das alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais n. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011. Ausente direito líquido e certo para a impetração de mandados de segurança.

4. Negado provimento ao recurso extraordinário.

(Ementa publicada no STF DJe n. 28/2015, divulgação 10.02.2015, publicação 11.02.2015, p. 23).

### **ECT. TRANSPORTE DE ENCOMENDAS. ICMS. IMUNIDADE.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 627.051

ORIGEM :AMS - 200283000001463 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL 5A. REGIAO

PROCED. :PERNAMBUCO

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) :EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS

ADV.(A/S) : RAPHAEL RIBEIRO BERTONI E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :ESTADO DE PERNAMBUCO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO

AM. CURIAE. :ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS – ABRASF

ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA

AM. CURIAE. :ESTADO DE SÃO PAULO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SAO PAULO

AM. CURIAE. : MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR MUNICIPAL

AM. CURIAE. :ESTADO DE GOIAS

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR DO ESTADO

AM. CURIAE. :ESTADO DO AMAZONAS

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR DO ESTADO

AM. CURIAE. :ESTADO DO RIO DE JANEIRO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR DO ESTADO

AM. CURIAE. :ESTADO DE RONDÔNIA

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR DO ESTADO

AM. CURIAE. :ESTADO DO PIAUI

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR DO ESTADO

AM. CURIAE. :ESTADO DA PARAIBA

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR DO ESTADO

AM. CURIAE. :ESTADO DE PERNAMBUCO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR DO ESTADO

AM. CURIAE. :ESTADO DE MATO GROSSO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR DO ESTADO

AM. CURIAE. :ESTADO DE SANTA CATARINA

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR DO ESTADO

AM. CURIAE. :ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR DO ESTADO

AM. CURIAE. :ASSOCIAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DOS CORREIOS – ADCAP

ADV.(A/S) : JULIANO RICARDO DE VASCONCELOS COSTA COUTO

## JURISPRUDÊNCIA

AM. CURIAE. :ESTADO DE MINAS GERAIS  
PROC.(A/S)(ES) :ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS  
GERAIS

Decisão: O Tribunal, decidindo o tema 402 da Repercussão Geral, por maioria, deu provimento ao recurso, vencidos os Ministros Roberto Barroso e Marco Aurélio. Ausente, justificadamente, a Ministra Cármen Lúcia. Falaram, pela recorrente Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, o Dr. Cleucio Santos Nunes, OAB/129.613, e, pelos Estados da Federação, o Dr. Lucas Bevilacqua, OAB/GO 24.221, Procurador-Chefe do Estado de Goiás. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 12.11.2014.

### EMENTA

Recurso extraordinário com repercussão geral. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Peculiaridades do Serviço Postal. Exercício de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com particulares. Irrelevância. ICMS. Transporte de encomendas. Indissociabilidade do serviço postal. Incidência da Imunidade do art. 150, VI, a da Constituição. Condição de sujeito passivo de obrigação acessória. Legalidade.

1. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade econômica.
2. As conclusões da ADPF 46 foram no sentido de se reconhecer a natureza pública dos serviços postais, destacando-se que tais serviços são exercidos em regime de exclusividade pela ECT.
3. Nos autos do RE n. 601.392/PR, Relator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, ficou assentado que a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, CF, deve ser reconhecida à ECT, mesmo quando relacionada às atividades em que a empresa não age em regime de monopólio.
4. O transporte de encomendas está inserido no rol das atividades desempenhadas pela ECT, que deve cumprir o encargo de alcançar todos os lugares do Brasil, não importa o quão pequenos ou subdesenvolvidos.
5. Não há comprometimento do status de empresa pública prestadora de serviços essenciais por conta do exercício da atividade de transporte de

encomendas, de modo que essa atividade constitui conditio sine qua non para a viabilidade de um serviço postal contínuo, universal e de preços módicos.

6. A imunidade tributária não autoriza a exoneração de cumprimento das obrigações acessórias. A condição de sujeito passivo de obrigação acessória dependerá única e exclusivamente de previsão na legislação tributária.

7. Recurso extraordinário do qual se conhece e ao qual se dá provimento, reconhecendo a imunidade da ECT relativamente ao ICMS que seria devido no transporte de encomendas.

(Ementa publicada no STF DJe n. 28/2015, divulgação 10.02.2015, publicação 11.02.2015, p. 23).

**CPMF. SUBSTITUIÇÃO PELO AUMENTO DO IOF. PORTARIA MF 348/1998. AUSÊNCIA DE PROVA DE DESTINAÇÃO ESPECÍFICA DO TRIBUTO MAJORADO.**

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 800.282

ORIGEM :PROC - 199961020015728 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIAO

PROCED. :SÃO PAULO

RELATOR :MIN. ROBERTO BARROSO

AGTE.(S) :AGROPECUÁRIA ALDEIA LTDA E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) : UNIÃO

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

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Unânime. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Dias Toffoli. Presidência da Senhora Ministra Rosa Weber. 1ª Turma, 10.2.2015.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CPMF. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS – IOF. DESCARACTERIZAÇÃO DA NATUREZA DO TRIBUTO. NÃO COMPROVAÇÃO. A receita de

## JURISPRUDÊNCIA

impostos compõe a reserva necessária para fazer frente a toda e qualquer despesa uti universi, não havendo que se presumir que a majoração do IOF tenha ocorrido necessariamente para repor a perda dos valores anteriormente arrecadados por meio da CPMF. Não há qualquer evidência de que a majoração do IOF, perpetrada pela Portaria MF 348/1998, teve o condão de modificar a natureza jurídica do imposto, desviando sua finalidade e transformando-o em tributo com arrecadação vinculada. A tese da agravante está embasada em meras suposições, carecendo de efetivo fundamento jurídico. Agravo regimental a que se nega provimento.

(Ementa publicada no STF DJe n. 43/2015, divulgação 05.03.2015, publicação 06.03.2015, p. 49).

### **AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO PELA RECEITA FEDERAL MEDIANTE OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES JUNTOS ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. RESERVA DE JURISDIÇÃO NÃO OBSERVADA. PRECEDENTES.**

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO N. 0010707-33.2008.4.03.6109/SP 2008.03.99.014239-2/SP

RELATORA: Desembargadora Federal ALDA BASTO

APELANTE: HENRIQUE TODERO

ADVOGADO: SP279242 DENIS THOMAZ RODRIGUES e outro

APELANTE: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: SP000004 RAQUEL VIEIRA MENDES E LÍGIA SCAFF VIANNA

APELADO(A): OS MESMOS

REMETENTE: JUIZO FEDERAL DA 2 VARA DE PIRACICABA SP

No. ORIG. : 00107073320084036109 2 Vr PIRACICABA/SP

### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. PRELIMINAR REJEITADA. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. REQUISIÇÃO ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. RESERVA DE JURISDIÇÃO NÃO OBSERVADA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. PRECEDENTES DO PLENÁRIO DO E. STF E DESTA E. CORTE REGIONAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º DO CPC. REMESSA OFICIAL E APELO DA UNIÃO IMPROVIDOS. APELO DA AUTORIA PROVIDO EM PARTE.

I. A preliminar de nulidade da sentença por ausência de fundamentação deve ser rejeitada, pois de seu exame verifica-se que a sentença pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre as questões controvertidas nos autos - inclusive, fundamentada em jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

II. A questão versada nos presentes autos diz respeito à constituição de créditos tributários, mediante a requisição pela autoridade fiscal às instituições financeiras aos dados de movimentação de valores pelo contribuinte, com fulcro no art. 5º, §4º e art. 6º da Lei Complementar n. 105/01 e, de acordo com o §3º, do art. 11 da Lei n. 9.311/96, com redação dada pela Lei n. 10.174/01.

III. A Constituição Federal autoriza, no interesse da Administração Tributária, aos órgãos competentes a identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, por meio de instrumentos legais; entretanto, tal premissa não é absoluta, cabendo o respeito aos direitos individuais relacionados na própria Carta Política.

IV. A jurisprudência do C. Supremo Tribunal Federal, intérprete maior da Constituição Federal, reconheceu no sigilo bancário espécie de direito à privacidade, contemplado no art. 5º, inciso X, como também que o sigilo dos dados correspondentes, encontra amparo no inciso XII da Carta Política.

V. Dessa forma, a quebra do sigilo bancário se submete à reserva jurisdicional, de modo que somente com autorização judicial se admitiria a requisição e uso dos extratos bancários do contribuinte para se proceder à constituição de crédito tributário.

VI. Em que pese a questão tratada nesta sede ser objeto de Repercussão Geral no RE 601314, não se deve olvidar que o Pleno do E. Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 389808, expressamente, consignou que a norma legal que autoriza a Receita Federal a quebrar o sigilo dos dados do contribuinte não se coaduna com Constituição Federal.

## JURISPRUDÊNCIA

VII. In casu, a teor do afirmado pela União o crédito tributário relativo ao imposto de renda (anos 2003 e 2004) foi constituído de ofício, com base em extratos bancários requisitados pela Receita Federal diretamente às instituições financeiras. Destarte, forçoso reconhecer a nulidade do procedimento administrativo 13886.000921/2008-61, ante a utilização de dados do contribuinte protegidos por sigilo, obtidos pelo Fisco, sem a prévia autorização judicial.

VIII. No que tange à condenação dos honorários advocatícios, anoto que na hipótese de condenação da Fazenda Pública, a norma aplicável à espécie tem previsão no art. 20, §4º, do CPC. Na hipótese dos autos, entendo que os honorários advocatícios devem ser majorados para R\$ 10.000,00 (dez mil reais), com fulcro no trabalho desenvolvido pelo causídico do autor.

IX. Preliminar de nulidade rejeitada. Remessa Oficial e apelo da União Federal improvidos. Apelo da autoria provido em parte.

## ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, rejeitar a matéria preliminar, negar provimento à remessa oficial e à apelação da União Federal e dar provimento em parte à apelação do autor, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. São Paulo, 26 de fevereiro de 2015.

ALDA BASTO

Desembargadora Federal

(Ementa publicada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região n. 49/2015, divulgação 13.03.2015, p. 1773/1774).