

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

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 1.160.253MG, 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 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.

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, irreduzível 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 omisso 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).

JURISPRUDÊNCIA

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 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. 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 247/02 e SRF 404/04 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 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 1.020.991/RS, 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 28.248/GO, 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 HUBERTO 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)

RELATOR	: MINISTRO HERMAN BENJAMIN
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 atuam 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 138/2007; e REsp 855.073SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 286/2007.

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).