

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL-HOLANDA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONTRATO DE REEMBOLSO DE CUSTOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. ESTABELECIMENTO PERMANENTE E PAGAMENTO DE ROYALTIES.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0025200-76.2007.4.03.6100/SP
2007.61.00.025200-8/SP

RELATOR : Desembargador Federal MÁRCIO MORAES
APELANTE : PHILIPS MEDICAL SYSTEMS LTDA
ADVOGADO : MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR e
outro
APELADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

RELATÓRIO

O Exmo. Sr. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO: Trata-se de apelação interposta em face de sentença de fls. 251/255 que julgou improcedente o pedido formulado nos autos onde a parte autora pugnava pelo reconhecimento da não incidência de IRRF, PIS, COFINS e CIDE-ROYALTIES sobre os valores remetidos ao exterior e decorrentes do contrato de Reembolso dos Custos de Implantação do *software* do “SAP R/3”, firmado com a Philips Medical Systems Nederland B.V.

Apelou a autora (fls. 264/290), sustentando, em síntese, que é representante brasileira da empresa controladora PHILIPS MEDICAL SYS-

JURISPRUDÊNCIA

TEMS NEDERLAND B.V., sediada na Holanda, a qual, com o objetivo de ratear os custos decorrentes da implantação de sistema de informática denominado “SAP R/3” a ser utilizado por todas as empresas do grupo, firmou contrato de reembolso de custo com a apelante, no qual se estabeleceu que a empresa controladora suportará todo o ônus financeiro da aquisição e implementação do programa e as despesas serão rateadas com as empresas controladas, que procederão ao reembolso da parte que lhes cabe e que por não ter referido pagamento natureza de remuneração ou de prestação de serviço, mas sim de reembolso, não há que se falar em incidência do Imposto de Renda, ou mesmo da contribuição devida ao PIS e à COFINS ou ainda da CIDE em razão do pagamento de *royalties* e, ainda que assim não se entenda, aplicável as disposições constantes do artigo 7º do Tratado firmado entre Brasil e Holanda (Decreto nº 355/91).

Houve contrarrazões (fls. 312/318).

Memoriais da União às fls. 386/409.

É o Relatório.

RUBENS CALIXTO

Juiz Federal Convocado

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0025200-76.2007.4.03.6100/SP

2007.61.00.025200-8/SP

RELATOR : Desembargador Federal MÁRCIO MORAES
APELANTE : PHILIPS MEDICAL SYSTEMS LTDA
ADVOGADO : MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR e
outro
APELADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

VOTO

O Exmo. Sr. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO (Relator): A matéria versada neste *mandamus* diz respeito à controvérsia sobre a natureza dos pagamentos e do contrato firmado entre a impetrante e empresa sediada na Holanda e a legitimidade da tributação dos valores pagos à empresa sediada no exterior.

Sustenta a autora que as remessas de valores à empresa controladora são decorrentes do reembolso que aquela teve com a implantação de sistema de informática, pelo que não poderiam ser tributados porque não estariam caracterizadas as hipóteses de incidência para o pagamento do imposto de renda, do PIS, da COFINS e da CIDE, sendo certo, ademais, que ainda que assim não o fosse deveria ser aplicado o quanto disposto no artigo 7º do Tratado Brasil-Holanda, que visa a evitar a bitributação.

Inicialmente, é de se consignar que em nosso sistema constitucional, tem prevalecido o entendimento de que o tratado e a lei federal gozam da mesma hierarquia normativa, de modo que, ao sabor da teoria dualista, prevalece a norma que for editada posteriormente, seja lei ou tratado.

Neste sentido, o entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento havido na medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 1480/DF, relatada pelo Ministro Celso de Mello:

E M E N T A: - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONVENÇÃO Nº 158/OIT - PROTEÇÃO DO TRABALHADOR CONTRA A DESPEDIDA ARBITRÁRIA OU SEM JUSTA CAUSA - ARGÜIÇÃO DE ILEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DOS ATOS QUE INCORPORARAM ESSA CONVENÇÃO INTERNACIONAL AO DIREITO POSITIVO INTERNO DO BRASIL (DECRETO LE-

GISLATIVO Nº 68/92 E DECRETO Nº 1.855/96) - POSSIBILIDADE DE CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM FACE DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - ALEGADA TRANSGRESSÃO AO ART. 7º, I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E AO ART. 10, I DO ADCT/88 - REGULAMENTAÇÃO NORMATIVA DA PROTEÇÃO CONTRA A DESPEDIDA ARBITRÁRIA OU SEM JUSTA CAUSA, POSTA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR - CONSEQÜENTE IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE TRATADO OU CONVENÇÃO INTERNACIONAL ATUAR COMO SUCEDÂNEO DA LEI COMPLEMENTAR EXIGIDA PELA CONSTITUIÇÃO (CF, ART. 7º, I) - CONSAGRAÇÃO CONSTITUCIONAL DA GARANTIA DE INDENIZAÇÃO COMPENSATÓRIA COMO EXPRESSÃO DA REAÇÃO ESTATAL À DEMISSÃO ARBITRÁRIA DO TRABALHADOR (CF, ART. 7º, I, C/C O ART. 10, I DO ADCT/88) - CONTEÚDO PROGRAMÁTICO DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT, CUJA APLICABILIDADE DEPENDE DA AÇÃO NORMATIVA DO LEGISLADOR INTERNO DE CADA PAÍS - POSSIBILIDADE DE ADEQUAÇÃO DAS DIRETRIZES CONSTANTES DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT ÀS EXIGÊNCIAS FORMAIS E MATERIAIS DO ESTATUTO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO - PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR DEFERIDO, EM PARTE, MEDIANTE INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. PROCEDIMENTO CONSTITUCIONAL DE INCORPORAÇÃO DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. - É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente

da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes. SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em consequência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política. O exercício do treaty-making power, pelo Estado brasileiro - não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) -, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO. - O Poder Judiciário - fundado na supremacia da Constituição da República - dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já incorporados ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência. PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade nor-

mativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (“lex posterior derogat priori”) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes. TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR. - O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio pacta sunt servanda, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público. Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não podem, em consequência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno. LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT, DESDE QUE OBSERVADA A INTERPRETAÇÃO CONFORME FIXADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. - A Convenção nº 158/OIT, além de depender de necessária e ulterior intermediação legislativa para efeito de sua integral aplicabilidade no plano doméstico, configurando, sob tal aspecto, mera proposta de legislação dirigida ao legislador interno, não consagrou, como única consequência derivada da ruptura abusiva ou arbitrária do contrato de trabalho, o dever de os Estados-Partes, como o Brasil, instituírem, em sua legislação nacional, apenas a garantia da reintegração no emprego. Pelo contrário, a Convenção nº 158/OIT expressamente permite a cada Estado-Parte (Artigo 10), que, em função de seu próprio ordenamento positivo interno, opte pela solução normativa que se revelar mais consentânea e compatível com a legislação e a prática nacionais, adotando, em consequência, sempre com estrita observância do estatuto fundamental de

cada País (a Constituição brasileira, no caso), a fórmula da reintegração no emprego e/ou da indenização compensatória. Análise de cada um dos Artigos impugnados da Convenção nº 158/OIT (Artigos 4º a 10).

(STF - ADI-MC 1480/DF - Relator Min. CELSO DE MELLO - DJ 18.05.01, p. 00429)

Destarte, no sistema constitucional brasileiro, não há dúvida da paridade normativa entre tratado e lei federal, sendo incabível a assertiva da superioridade natural dos tratados sobre o ordenamento jurídico interno.

No caso sob exame, todavia, há a específica circunstância de se tratar do confronto de tratado e lei federal em matéria tributária, que ganha outra perspectiva jurídica em face do art. 98 do Código Tributário Nacional que assim dispõe:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

A propósito disso, observa José Francisco Rezek que os tratados, em matéria tributária, prevalecem sobre a legislação interna, visto que estabelecida esta hierarquia em lei complementar (In *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 474-475):

“O dispositivo de lei ordinária que, no Brasil, pretendesse, dentro de certo domínio temático, determinar a prevalência hierárquica do trabalho sobre o direito interno seria irrazoável e ocioso. Sobre o direito interno infralegal - decretos, portarias, instruções - o tratado prima em razão de sua própria estatutura, indiscutidamente não inferior à das leis ordinárias. O avertado dispositivo não poderia, de outro lado, limitar ou condicionar a produção

legislativa de nível igual ao seu próprio: a lei ulterior, hostil ao tratado, sobrepor-se-ia - em razão da norma lex posterior derogat priori - àquela anterior, e não menos ordinária, em que inscrita a insólita pretensão hierarquizante. Já uma lei complementar à Constituição, disciplinando quanto por esta tenha sido entregue ao seu domínio, pode, sem dúvida, vincular a produção legislativa ordinária ao respeito pelos tratados em vigor. Leias o artigo 98 do Código Tributário Nacional... Em tal quadro, a lei ordinária conflitante com tratado preexistente há de sucumbir, mas em razão de outro conflito: o que a contrapõe à lei complementar. Esta não se confunde com a própria carta constitucional, mas subjuga a lei ordinária inscrita em seu âmbito temático”.

Toma-se, pois, por premissa, que lei ordinária não pode sobrepor-se a tratado em vigor, em matéria tributária, em face do previsto no art. 98 do Código Tributário Nacional.

A questão já foi analisada inúmeras vezes pelo E. Supremo Tribunal Federal, sendo oportuna transcrição de trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão, proferido por ocasião do julgamento do RE nº 229.096-0/RS, onde se reafirmou a supremacia dos acordos internacionais em torno de matéria tributária sobre as leis, consignando o Ilustre Ministro que:

“Diante de conceitos tão nítidos e incontestáveis, resulta possível a afirmação de que o referido artigo 98 do CTN, ao proclamar a supremacia dos acordos internacionais, em torno de matéria tributária, sobre a lei, indistintamente, outra coisa não fez senão explicitar a realidade jurídica, seja, o caráter geral e, pois, nacional dos tratados em matéria tributária, assinalando que não expressam eles ato normativo emanado da União, como mera ordem central, mas da União, ordem total e, como tal, endereçadas a todos os brasileiros.”

Neste sentido, outro precedente do Supremo Tribunal Federal:

ICM. CRÉDITO PRESUMIDO DE 80% EM FAVOR DO PRODUTOR DE MACAS, SEGUNDO O CONVENIO ICM 03/80. TRATADO DE MONTEVIDEU: ARTIGO 21. HONORARIO DE ADVOGADO EM MANDADO DE SEGURANÇA. EM SE TRATANDO DE TRATADO DE NATUREZA CONTRATUAL, NÃO HÁ DUVIDA DE QUE SE LHE APLICA O DISPOSTO NO ARTIGO 98 DO C.T.N...

(STF - RE 100105/RS - Rel. Ministro Moreira Alves - DJ 27-04-1984, p. 06260)

Também se manifestando acerca da antinomia entre tratado e norma interna, quando tiver por objeto matéria tributária, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou pela prevalência do tratado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS. OPERAÇÕES DE CÂMBIO RELATIVAS À GUIA DE IMPORTAÇÃO. PROTOCOLO DE PROTEÇÃO COMERCIAL BRASIL-URUGUAI. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Em se tratando de matéria tributária, a superveniência de legislação nacional não revoga disposição contida em tratado internacional contratual, consoante dispõe o art. 98 do CTN.

2. Recurso especial não-provido.

(STJ - Segunda Turma - RESP 228324/RS - Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA - DJ 01.07.2005, p. 458)

No caso específico destes autos o acordo internacional Brasil-Holanda, introduzido em nosso sistema jurídico por meio do Decreto nº 355, de 02.12.1991 tem prevalência sobre as leis tributárias, consoante acima

exposto, não se tendo notícias de ter sido o mesmo denunciado por qualquer das partes.

Pois bem. Estabelecida tal premissa resta analisar a natureza dos repasses, de sorte a verificar se devem os mesmos ser objeto de tributação pelo Brasil e, em sendo o caso, quais os tributos que incidem sobre referidos valores.

Sustenta a autora que o contrato não é de prestação de serviço, mas de mero reembolso de valores despendidos em razão da implantação de sistema de computador, com o que não concorda a União.

Inicialmente cabe analisar a abrangência do Tratado e a questão referente à tributação de empresa estrangeira pelo Brasil.

Consta no artigo 2º de referida Convenção que a mesma se aplica aos impostos sobre a renda estabelecidos por um dos Estados Contratantes, independentemente da maneira pelo qual se efetua a respectiva cobrança, registrando-se, ainda, que no caso do Brasil, se aplica ao Imposto de Renda, excluídos o imposto suplementar de renda e o imposto sobre atividades de menor importância.

O artigo 7º assevera que:

“Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.”

(...)

Já no artigo 5º, define “estabelecimento permanente” como sendo “uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade”.

Neste ponto, vale frisar que, conforme o citado acordo, não basta, para a caracterização do “Estabelecimento Permanente”, que a empresa-mãe seja controladora de pessoa jurídica com domicílio no outro Estado.

É também necessário que esta segunda empresa tenha autonomia (“autoridade”, na dicção da Convenção) para concluir, com habitualidade, contratos em nome da primeira (controladora).

Com efeito, assim rezam os itens 01 e 02 do art. 5º da citada Convenção, a saber.

“Artigo 5º

Para os fins da presente Convenção, a expressão “estabelecimento permanente” designa uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade.

A expressão “estabelecimento permanente” compreende especialmente:

uma sede de direção;

uma sucursal;

um escritórios;

(...)

(...)

Não obstante o disposto nos parágrafos 1 e 2, quando uma pessoa - desde que não seja um agente independente de que trata o parágrafo 7 - agir num Estado Contratante por conta de uma empresa do outro Estado Contratante, e se tiver, e exercer habitualmente, no primeiro Estado Contratante, poderes para celebrar contratos em nome da empresa, considera-se que esta empresa possui estabelecimento permanente naquele Estado primeiramente mencionado relativamente a quaisquer atividades exercidas por aquela pessoa, no interesse da empresa; a menos que tais atividades se limitem àquelas mencionadas no parágrafo 4, as quais, se exercidas por meio de uma instalação fixa de negócios, não transformariam esta instalação fixa de negócios, conforme dispõe aquele parágrafo, num estabelecimento permanente.

(...)

O fato de uma sociedade residente de num Estado Contratante controlar ou ser controlada por sociedade residente no outro Estado Contratante, ou exercer suas atividades naquele outro Estado (quer por meio de um estabelecimento permanente, ou por outro modo) , não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.

(...)

Pode-se concluir, portanto, que uma empresa estrangeira pode ser beneficiada pela não-tributação no Brasil, ainda que seja controladora de outra com domicílio fiscal em nosso território, desde que os fatos geradores da renda estejam sob o alvitre e decisão daquela empresa controladora e não da outra, que ocasionalmente atua como sua mandatária, sem autonomia para concluir contratos e negócios em nome da primeira delas.

No caso dos autos, não restou demonstrada a circunstância de “estabelecimento permanente” da empresa Holandesa, pelo que em se entendendo que os valores repassados à empresa holandesa caracterizam lucro daquela, não podem ser objeto de tributação no Brasil.

A autora defende que o valor remetido à empresa controladora constitui mero reembolso de custos compartilhados, referentes à implantação e operações do novo sistema SAP R/3 desenvolvido pela Empresa holandesa e utilizado pela brasileira, pelo que não pode ser considerado como receita ou sequer renda a autorizar a incidência de IRRF, contribuição ao PIS, COFINS ou CIDE.

Já a União sustenta que o contrato se reveste em verdadeira prestação de serviço pelo que inaplicável as disposições do Tratado em referência uma vez que tais valores não constituem renda da empresa estrangeira, mas sim receita, decorrente de prestação de serviço em território brasileiro, pelo que aqui devem ser tributados de acordo com as nossas leis, configurando, inclusive a situação descrita no § 2º da Lei 10.168/00, que tem o seguinte teor:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

(...)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exte-

JURISPRUDÊNCIA

rior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2o deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

Para a União, os serviços a serem fornecidos pela empresa holandesa configuram “assistência administrativa ou semelhante” uma vez que consistem basicamente em serviços “auxiliares de administração” nas áreas: financeira, de pessoal, de gerência e de segurança de informações, visando otimizar a estrutura dentro do grupo econômico do qual participa.

Equivoca-se a União. O contrato consigna que existem dois tipos de consultores: Consultores funcionais com conhecimento do aplicativo núcleo SAP R/3 e consultores middleware com conhecimento do Desenvolvimento do núcleo SAP R/3. Ou seja: as consultorias, quando feitas, dizem respeito unicamente ao sistema operacional, não havendo qualquer referência à consultoria financeira, de pessoal, de gerência e de segurança de informações.

No entanto, não há como se negar que o contrato se amolda à hipótese de prestação de serviço, já que prevê, também, assistência técnica, consultoria e suporte à empresa brasileira pelo que não se trata de mero reembolso de custos, como quer fazer crer a parte autora.

E, em se tratando de prestação de serviço, os rendimentos auferidos por conta dessas remessas vão necessariamente compor, deduzidas as parcelas legalmente permitidas, o lucro tributável pelo imposto de renda, pelo que aplicável o art. 7º do Tratado.

Aqui, mais uma vez, discorda a União. É que para ela o cálculo do lucro da empresa estrangeira deve ser feito em consonância com a legislação nacional.

Penso que tal raciocínio culmina por macular o *princípio da não-contradição*, segundo o qual, desde a doutrina aristotélica, *uma coisa não pode ser e não-ser ao mesmo tempo*.

Se a Convenção estipulou que os lucros da empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse estado (art. 7), certamente não o fez com o desconhecimento de que este lucro será apurado no respectivo território, segundo as leis locais, como decorrência da sua soberania.

Ademais, a apuração do lucro é procedimento contábil de grande complexidade e apenas se torna viável no território em que a empresa tenha a sua sede.

Na prática fiscal, condicionar a não-tributação dos ganhos isolados à verificação do lucro também no Brasil tornaria insípida a previsão convencional.

É curial que o lucro da empresa holandesa será apurado e tributado na Holanda, segundo as regras locais.

O art. 7º da Convenção dispõe, expressamente, que o *lucro* das empresas dos Estados Contratantes serão tributados somente no Estado em que tiverem domicílio fiscal:

“Artigo 7º

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente lá situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus

lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

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

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

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

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

Concluindo, verifica-se que para efeito de apuração do lucro, em respeito às regras convencionais, tais rendimentos devem ser considerados exclusivamente pelas autoridades fiscais da Holanda, onde o prestador de serviço tem sede, sendo inexigível, sob pena de “*reductio ad absurdum*”, que esta apuração aconteça também no Brasil, com autênticos poderes extraterritoriais do Fisco brasileiro.

Desta maneira, é de se reconhecer que as remessas feitas pela Philips Medical Systems Ltda. à Philips Medical Systems Nederland B.V. em razão do contrato objeto da presente ação, enquadram-se no art. 7º do Tratado, uma vez que ali está prevista a forma de tributação dos lucros das empresas nos negócios entre os países signatários.

Por tais razões, também inaplicável as disposições constantes do artigo 21 do Tratado em referência, o qual tem o seguinte teor:

“Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante não tratados nos artigos anteriores da presente Convenção e que provenham de outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado Contratante.”

Isto porque somente os rendimentos cuja natureza não é possível se definir é que poderiam ser tributados com base em tal dispositivo, não sendo este o caso dos autos, porquanto se concluiu que as remessas constituem parcela integrante do lucro da empresa sediada na Holanda.

Também não é o caso de incidência da CIDE sobre supostos *royalties* pagos à empresa situado no exterior.

Sobre isso, diz a Lei nº 10.168/00, em seu artigo 2º:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

(...)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência admi-

nistrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Sustenta a União que a aquisição de *software* se amolda à situação descrita na citada Lei, quando se refere à *pessoa jurídica detentora de licença de uso*”, para fins de incidência da contribuição em tela.

No entanto, não lhe assiste razão.

Na época em que a demanda foi ajuizada, era essa a redação dos dispositivos. Posteriormente, em 2007, a Lei 11.452 acrescentou um parágrafo à Lei 10.168/00 para determinar que:

“§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.”

Assim, a partir da produção de efeitos dessa norma, os contratos de comercialização de *softwares* sem transferência de tecnologia não sofrem tributação pela CIDE, conforme expressa disposição legal.

Esta Turma já decidiu que tal regra tem efeitos retroativos, conforme art. 106, I, do Código Tributário Nacional, porquanto o §1º-A inserido na Lei 10.168/2000 pela Lei 11.452/2007 possui natureza interpretativa (AMS 200561000282454, Relator Juiz Federal Convocado Cláudio Santos, DJF3 CJ2 15/12/2009, p. 112).

Realmente, antes da edição da lei de 2007, havia dúvida sobre a incidência do tributo sobre a aquisição dos programas de computador sem transferência de tecnologia ou sobre os *softwares* de prateleira porque, embora o § 2º do art. 2º da Lei 10.168/00 impusesse a tributação para as pessoas jurídicas que “pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior”, o caput do artigo dizia respeito a contratos com transferência de tecnologia e, por uma interpretação sistemática, poder-se-ia dizer que os *royalties* deveriam ter correlação com contratos desse tipo ou com os contratos mencionados no próprio § 2º, que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

Essa interpretação estava embasada também no Decreto 4.195/02, regulamentador da Lei 10.168/00, já que a distribuição de programas de computador sem transferência de tecnologia não fora enumerada nele como fato gerador do tributo (art. 10).

A lei nova, ao que parece, veio prestigiar essa interpretação sistemática da norma, afirmando que não há tributação sobre os pagamentos feitos pelos direitos de uso de programas de computador que não impliquem em transferência de tecnologia.

Transferência de tecnologia implica em entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia (parágrafo único do art. 11 da Lei 9.609/98).

No caso concreto, o contrato entre as partes tem por objeto a licença de uso de programas de computador sem transferência de tecnologia.

JURISPRUDÊNCIA

Assim, aplica-se ao caso o § 1º-A do art. 2º da Lei 10.168/00.

Ressalto, ademais, que eventual prestação de suporte técnico pela impetrante aos seus clientes, de acordo com o contrato celebrado, faz parte da implementação do objeto do contrato, distribuição de programas de computador, e relaciona-se à operação das cópias de *software* comercializadas. Portanto, não se trata de prestação de serviços técnicos ou assistência administrativa independentes, estas sim hipóteses tributadas pela Lei 10.168/00.

Desta feita, é de se reconhecer não incidir a CIDE sobre os valores transferidos pela autora à empresa estrangeira, em razão do contrato objeto da presente ação.

Assim sendo, a sentença de Primeiro Grau merece reforma para julgar procedente o pedido formulado nos autos para afastar definitivamente a incidência tributária sobre os valores remetidos pela Philips Medical Systems Ltda. à Philips Medical Systems Nederland B.V. em razão do contrato objeto da presente ação, invertendo-se o ônus da sucumbência.

Posto isto, meu voto dá provimento à apelação, nos termos da fundamentação supra.

RUBENS CALIXTO

Juiz Federal Convocado

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0025200-76.2007.4.03.6100/SP
2007.61.00.025200-8/SP

RELATOR : Desembargador Federal MÁRCIO MORAES
APELANTE : PHILIPS MEDICAL SYSTEMS LTDA
ADVOGADO : MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR e
outro
APELADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

EMENTA

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PRIMAZIA DE TRATADO SOBRE LEI FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. ART. 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. TRATADO INTERNACIONAL BRASIL-HOLANDA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONTRATO DE REEMBOLSO DE CUSTOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. ESTABELECIMENTO PERMANENTE E PAGAMENTO DE ROYALTIES NÃO DEMONSTRADO. LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA CONFIGURADO.

1. Em nosso sistema constitucional, tem prevalecido o entendimento de que o tratado e a lei federal gozam da mesma hierarquia normativa, de modo que, ao sabor da teoria dualista, prevalece a norma que for editada posteriormente, seja lei ou tratado. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

2. No caso sob exame, todavia, há a específica circunstância de se tratar do confronto de tratado e lei federal em matéria tributária, que ganha outra perspectiva jurídica em face do art. 98 do Código Tributário Nacional.

3. Lei ordinária não pode sobrepor-se a tratado em vigor, em matéria tributária, em face do previsto no art. 98 do Código Tributário Nacio-

nal. Precedentes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

4. Não basta, para a caracterização do “Estabelecimento Permanente”, que a empresa-mãe seja controladora de pessoa jurídica com domicílio no outro Estado.

5. Uma empresa estrangeira pode ser beneficiada pela não-tributação no Brasil, ainda que seja controladora de outra com domicílio fiscal em nosso território, desde que os fatos geradores da renda estejam sob o alvitre e decisão daquela empresa controladora e não da outra, que ocasionalmente atua como sua mandatária, sem autonomia para concluir contratos e negócios em nome da primeira delas.

6. Os valores repassados à empresa holandesa caracterizam lucro daquela, não podendo ser objeto de tributação no Brasil.

7. Transferência de tecnologia implica em entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia (parágrafo único do art. 11 da Lei 9.609/98).

8. Apelação provida. Sentença reformada. Pedido procedente.

ACÓRDÃO

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

São Paulo, 04 de julho de 2013.

RUBENS CALIXTO

Juiz Federal Convocado

(Ementa publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 26.07.2013, pp. 774/775).

AÇÃO POPULAR CONTRA DECISÃO DO CARF. CABIMENTO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE VÍCIOS.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA PRIMEIRA REGIÃO
APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO N. 0001135-13.2013.4.01.3400/DF

RELATORA : DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO
APELANTE : FERNANDA SORATTO ULIANO RANGEL
ADVOGADO : RENATO CHAGAS RANGEL E OUTRO(A)
APELANTE : MINISTERIO PUBLICO FEDERAL
PROCURADOR : FELIPE FRITZ BRAGA
APELADO : BRASKEM S/A
ADVOGADO : LUIZ PAULO ROMANO
APELADO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : CRISTINA LUISA HEDLER
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 8A VARA - DF

EMENTA

CONSTITUCIONAL, ADMINISTRATIVO, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO POPULAR COMO INSTRUMENTO

TO DE CONTROLE JUDICIAL DE DECISÃO ADMINISTRATIVA. CABIMENTO EM TESE. INAFSTABILIDADE DA TUTELA JURISDICIONAL (CF, ART. 5º, XXXV). ILEGALIDADE NÃO DEMONSTRADA.

Cabível, tem tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade, bem como observado o prazo prescricional quinquenal previsto no art. 21 da Lei 4.717/1965 — primazia do princípio constitucional da inafastabilidade da tutela jurisdicional, insculpido no inciso XXXV do art. 5º da CF/1988.

A ausência de demonstração de ilegalidade do objeto ou de outro vício do ato administrativo questionado inviabiliza a utilização da via da ação popular.

Apelações da autora e do Ministério Público Federal e remessa oficial a que se nega provimento.

ACÓRDÃO

Decide a Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, negar provimento às apelações e à remessa oficial, nos termos do voto da relatora.

Brasília/DF, 26 de julho de 2013.

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Relatora

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO (RELATORA):

Estes recursos de apelação foram interpostos por FERNANDA SORRATO ULIANO RANGEL e pelo MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL à sentença que, por inadequação da via eleita, indeferiu a petição inicial de ação popular promovida pela primeira apelante, com o objetivo de anular o acórdão administrativo proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nos autos do Processo Administrativo Fiscal 13502.000918/2006-43.

O magistrado *a quo* assentou que *o ato administrativo só pode ser objeto de ação popular quando resultado de erro manifesto ou nitidamente teratológico, carente de fundamentação ou divorciado da ordem jurídica como um todo*. Assim, segundo a motivação adotada na sentença, *as decisões administrativas decorrentes de interpretação razoável dada às normas aplicáveis ao caso concreto não estão alcançadas pelo vício de ilegalidade, pois a ordem jurídica não proíbe o aplicador da lei de harmonizar-se com outros valores que regem a administração pública*.

Com esse entendimento, o magistrado de 1º grau afastou a alegada dissonância entre a fundamentação utilizada no acórdão administrativo e a norma legal e ressaltou que a *simples discordância de interpretação quanto ao alcance de determinada norma jurídica não configura ilegalidade a ser sanada na via da ação popular*.

A primeira apelante defende, inicialmente, ser possível o ajuizamento de ações populares para questionar judicialmente a decisão de mérito de processo administrativo federal, nos termos do Parecer 1.087/2004 da própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

No mais, alega, no essencial: a) ser patente a ilegalidade do ato administrativo questionado, uma vez que fundado em argumentação ilegal que tornou possível indevida alforria fiscal; b) ser cabível a ação popular contra atos ilegais quanto ao respectivo objeto, como ocorre no caso concreto, bem como ser possível a revisão judicial de decisões administrativas ilegais; c) que o princípio constitucional que prevê o acesso à jurisdição é assegurado a todos, sem distinção, de modo que somente no âmbito jurisdicional se pode falar em definitividade e coisa julgada,

haja vista que as decisões administrativas são sempre passíveis de controle judicial; d) que se encontram demonstrados os requisitos exigidos para o processamento da ação popular, principalmente a prolação de decisão administrativa com motivação contrária à lei.

Aduz, ademais, que, por força da regra contida no art. 26-A do Decreto 70.235/1972, na redação dada pela Lei 11.941/2009, fica vedado aos órgãos de julgamento, no âmbito do processo administrativo fiscal, afastar a aplicação ou deixar de observar a lei, sob o fundamento de inconstitucionalidade, e que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, o que afastaria a possibilidade de discricionariedade nas decisões do conselho administrativo de recursos fiscais. Pede, ao final, o provimento de seu apelo, a fim de que, reformada a sentença, se dê prosseguimento à demanda popular.

O Ministério Público Federal, por sua vez, sustenta que a definitividade das decisões administrativas, diversamente do que ocorre com as decisões judiciais, corresponde à mera preclusão interna na própria esfera administrativa, ou seja, não impede eventual revisão no âmbito judicial, principalmente em face do princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional estabelecido no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal.

Defende, ademais, que não caberia à Fazenda Nacional ingressar em juízo para pleitear a revisão de decisão administrativa a ela desfavorável — embora tal possibilidade seja amplamente aceita e assegurada ao particular que se encontra na mesma situação —, sob pena de se admitir o litígio da Fazenda Nacional com órgão integrante de sua própria estrutura, fato que retiraria a necessidade de existência desse órgão ou geraria instabilidade e insegurança à atuação administrativa.

Nesse contexto, conclui que, ante a mutabilidade das decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF pelo Poder Judiciário, e a impossibilidade de a Fazenda Pública ingressar em juízo para essa finalidade, deve-se admitir o cabimento da ação popular como instrumento para a tutela do patrimônio público em matéria

tributária e, por conseguinte, para a revisão de decisões administrativas tributárias com potencialidade de causar dano ao erário.

Argumenta, por fim, que a ação popular seria um instrumento legítimo para controle da legalidade de tais decisões administrativas e que, no caso em apreço, houve comprovação de que a decisão da CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao afastar a cumulação das multas isolada e de ofício, transbordou os limites da legalidade, fato que ensejaria a reforma da sentença e o processamento da ação popular.

É o relatório.

VOTO

A EXMA. SRA. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO (RELATORA):

Trata-se de ação popular promovida com o objetivo de anular acórdão proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por suposta prática de ato lesivo ao patrimônio público, decorrente da adoção de tese ilegal favorável à contribuinte BRASKEM S/A, que impedira a cobrança cumulada da multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996 (na redação anterior à vigência da Lei 11.488/2007), com a multa isolada estabelecida no § 1º, IV, do mesmo artigo.

O art. 1º da Lei 4.717/195 prevê que *qualquer cidadão será parte legítima para pleitear a anulação ou a declaração de nulidade de atos lesivos ao patrimônio da União*. O art. 2º, da mesma lei, dispõe que são nulos os atos lesivos ao patrimônio, nos casos de incompetência, vício de forma, ilegalidade do objeto, inexistência dos motivos ou desvio de finalidade. Por sua vez, o parágrafo único desse artigo, em sua letra c, define que a

ilegalidade do objeto ocorre *quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo*.

Tendo presente que a Constituição Federal de 1988 estabelece em seu artigo 5º, XXXV, *que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*, reputo cabível, **em tese**, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa — que alcança a decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais —, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade, bem como observado o prazo prescricional quinquenal previsto no art. 21 da Lei 4.717/1965.

Não compartilho, portanto, da tese que defende, **de forma irrestrita**, a imutabilidade e a definitividade das decisões administrativas emanadas dos órgãos fazendários, quando favoráveis ao contribuinte. Nem mesmo as decisões judiciais já transitadas em julgado se podem dizer *imutáveis* ou *definitivas*, até que transcorrido o prazo legal para a propositura de ação rescisória, quando presentes as situações excepcionais e extraordinárias taxativamente estabelecidas no ordenamento legal. Esse entendimento, segundo penso, não contraria os princípios da segurança jurídica e da estabilidade da atuação administrativa, mas, ao contrário, prestigia valores de igual dimensão, necessários para resguardar o respeito à legalidade e ao devido processo legal, que devem permear as decisões administrativas e judiciais.

Assentada a premissa relativamente ao cabimento, em tese, da ação popular, passo ao exame do caso concreto, em especial quanto ao preenchimento dos requisitos exigidos pela Lei 4.717/1965 para o processamento do feito.

Alega-se, no essencial, que o acórdão prolatado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seria lesivo ao patrimônio público, por haver cancelado, **em contrariedade à disposição legal**, a cobrança da multa isolada cobrada concomitantemente à multa de ofício, ambas aplicadas com base no art. 44 da Lei 9.430/1996, que, à época dos fatos, no que interessa, assim dispunha:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado

prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(sem grifos no original).

A questão de fundo submetida à apreciação do órgão fazendário por meio de recurso interposto pelo contribuinte questionava a cobrança da multa isolada, à alíquota de 50% — motivada pela ausência de recolhimento das estimativas mensais de lucro, verificada após o término do ano-calendário — concomitantemente à multa de ofício, no percentual de 75%, imposta pelo não recolhimento da CSLL, no momento da apuração anual, relativamente aos exercícios fiscalizados.

O entendimento adotado para afastar a cobrança da multa isolada está resumido nos seguintes trechos do voto proferido na Quinta Câmara do Conselho de Contribuintes (fls. 55-57):

Analisando a regra sancionatória podemos dizer que conjugando o caput do art. 44 com o inciso IV de seu § 1º, podemos afirmar que a multa somente pode ser cobrada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, vale dizer que deve haver uma obrigatoriedade do recolhimento de tributo ou contribuição, seja em forma definitiva seja como antecipação.

No caso do recolhimento por estimativa previsto no art. 2º da Lei 9.430/96, para suspender ou reduzir o valor dos pagamentos a empresa deverá demonstrar através de balanços ou balancetes que o valor acumulado já excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, conforme preceitua o artigo 35 da Lei 8.981, que, na letra 'b' de seu § 1º, diz que os balanços ou balancetes somente produzirão efeito para a determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer no ano calendário. Tal previsão indica que tais obrigações acessórias têm

caráter precário, ou seja, servirão para comprovar o correto cumprimento da regra da estimativa no curso do ano calendário, após esse haverá prevalência do balanço anual.

Do expostos (sic) podemos concluir que há aparente conflito entre parte da norma sancionatória, inciso IV do § 4º do artigo 44 da Lei 9.430/96, com o caput do artigo, já que o caput prevê multa para a totalidade ou diferença de imposto, enquanto que o inciso IV prevê multa ainda que seja apurado prejuízo fiscal no ano calendário.

[...]

De fato, como já dissemos, a aplicação da multa após o levantamento do balanço e a apuração do resultado anual para fins fiscais, que pode ser prejuízo, lucro zero ou lucro positivo, deve ser aplicada com razoabilidade, pois a dúvida está patente quanto à base de cálculo da multa. A base da penalidade seria o valor das antecipações não recolhidas ou seria o valor do imposto apurado pelo lucro real anual? Se o contribuinte apurou um prejuízo anual, a falta dos balanços ou balancetes que deveriam ter sido feitos e transcritos nos diários, que, como já dissemos, têm vida efêmera, podem ser motivo para a aplicação da multa?

Não há nenhuma dúvida de que o legislador elegeu como base de cálculo da penalidade o valor do tributo, que pode ser entendido durante o ano como o das antecipações e, após o levantamento do lucro real anual o valor do tributo sobre ele calculado (art. 44 da Lei 9.430/96).

Patente as dúvidas, pode e deve o legislador aplicar o art. 112 do CTN de modo a adaptar a exigência da penalidade ao objetivo do legislador, ou seja, proteger o sistema de bases correntes com recolhimentos durante o período de formação da base tributável anual.

[...]

Ora se durante o ano calendário o crédito é o valor do tributo calculado sobre o lucro estimado, sobre ele nesse período pode ser calculada a sanção, após o evento do balanço anual com a apuração do lucro real do ano, o crédito deixa de ser aquele com base no lucro estimado e passa a

ser aquele com base no lucro real efetivo, somente sobre esse, se houver é que poderá ser exigido impostos, logo esse é o limite para a aplicação da multa.

A essa decisão, foi interposto recurso especial dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual foi desprovido, por maioria. Colho do voto condutor, o seguinte excerto:

No entendimento consolidado neste Colegiado, não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança do imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

O que não pode ser acatado, na visão do CARF, é a cobrança de multa sobre duas bases implicando a duplicidade da punição. Foi exatamente o que ocorreu no presente caso. A fiscalização formalizou exigência do IRPJ apurado no ajuste do ano-calendário de 2000, imputando corretamente multa de ofício e juros de mora sobre esse valor. Aqui, não há mácula a ser imputada ao procedimento fiscal.

Entretanto, o fisco exige também a multa de ofício isolada sobre as estimativas que não foram recolhidas. Admitindo-se tal prática, estar-se-ia admitindo que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores superiores aos das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Deve se ressaltar que a orientação adotada no acórdão questionado está em harmonia com outros precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o mesmo tema, consoante as seguintes ementas:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Exercício: 2000
Ementa: MULTA DE OFÍCIO ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO — PAGAMENTO POR ESTIMATIVA — CONCOMITÂNCIA

— Encenado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece o quantum do tributo efetivamente devido apurado no ajuste. A exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício configura dupla incidência de penalidade sobre uma mesma infração.

(Acórdão CSRF 1803-00255, sessão de 19/12/2009).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2000, 31/12/2001, 31/12/2002, 31/12/2003.

AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (Súmula CARF nº 1).

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual. Recurso Voluntário Provido em Parte. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

(Acórdão CSRF 1402-000.532, sessão de 1º/4/2011).

Não obstante, diversamente do que sustentado na petição inicial e nos recursos de apelação interpostos, a matéria de fundo tratada no referido acórdão relativamente às multas estabelecidas no art. 44 da Lei 9.430/1993, **não deriva de disposição literal**, mas, ao contrário, admite

margem para interpretações divergentes, favoráveis, ou não, ao contribuinte.

Nesse diapasão, a título de exemplo, trago à colação as seguintes ementas tiradas de recentes processos judiciais julgados sobre o tema:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTAS. ART. 44 DA LEI 9.430/96 COM REDAÇÃO DADA PELA LEI 1.488/07. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. A multa do inciso I mostrava-se aplicável nos casos de “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”.

2. Por sua vez, a multa do inciso II é exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: “a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)”

3. Da interpretação sistemática dos dispositivos chega-se a conclusão de que apenas se não for o caso de aplicação da multa prevista no inciso I poderá ser empregada a do inciso II.

4. A rigor, portanto, as hipóteses do inciso II, “a” e “b” não trazem novas hipóteses de cabimento de multa, mas tão-somente formas de exigibilidade isolada das multas do inciso I, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

5. Em outras palavras, as chamadas “multas isoladas” apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), pois, em verdade, são todas elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

6. Essa interpretação decorre da própria lógica do sistema que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. Com efeito, a infração a que se pretende acoimar com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) resta completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta. Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

7. Agravo de instrumento provido.

(TRF4ª, AG 50055828720134040000, rel. desembargador federal Jorge Antonio Maurique, DJE de 21/6/2013).

TRIBUTÁRIO. NULIDADE DE LANÇAMENTO. IMPOSIÇÃO DE MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI Nº 9.430/96. INCLUSÃO DO DÉBITO NO PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941/2009. IMPOSSIBILIDADE.

- A regra geral para a apuração do lucro real é a trimestral, todavia, a legislação fiscal admite que sejam apurados dados anualmente, desde que se proceda a recolhimentos mês a mês, tomando como base de cálculo estimativas mensais. Ao final do ano as respectivas antecipações podem ser deduzidas do montante a pagar devidamente apurado com base no lucro real em 31 de dezembro. Inteligência do art. 2º, parágrafos 3º e 4º, IV, da Lei nº 9.430/96.

- O recolhimento de tributo devido a ser apurado no final de cada exercício e a realização dos pagamentos mensais, antecipados por estima-

JURISPRUDÊNCIA

tiva, são obrigações distintas com penalizações específicas, em caso de descumprimento, em observância ao art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96. Incabível a nulidade do lançamento tributário que impôs concomitantemente multa de ofício e isolada.

- O parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009, nos termos do seu art. 2º, abrange as dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008. Por sua vez, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2009 e a Instrução Normativa SRF nº 1.049, de 30 de junho de 2010, que revogou a Instrução Normativa RFB nº 968/2009, reproduziram o mesmo comando com relação ao referido limite temporal. In casu, tendo o débito relativo às multas em comento sido apurado através de autos de infração datados de 13.11.2009, com vencimento posterior a tal data, não há como se reconhecer a possibilidade de inclusão no parcelamento em tela. Pedido alternativo rechaçado.

- Apelação desprovida.

(TRF5ª, AC 00057124720114058200, desembargador federal Francisco Wildo, DJE de 5/7/2012).

O fato de haver divergência quanto à interpretação da regra contida no art. 44 da Lei 9.430/1996 — a qual, reitera-se, não é literal como defende a autora popular —, combinado com a adoção de fundamentação bastante razoável acerca do alcance da norma legal, inclusive por meio de referência a outros julgados do órgão superior administrativo, afasta a ilegalidade da decisão administrativa, que poderia ensejar eventual revisão judicial por meio do instrumento da ação popular.

Como bem ressaltado pelo magistrado de 1º grau, *o eventual desacerto do pronunciamento ora atacado é, no máximo, resultado da prevalência de uma tese jurídica sobre outra, mas não de uma ilegalidade.*

Assim, ante a ausência de demonstração da ilegalidade do objeto, ou de outro vício no acórdão administrativo, passível de impugnação na via da ação popular, nego provimento às apelações e à remessa oficial, para manter a sentença.

É como voto.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª. REGIÃO
SECRETARIA JUDICIÁRIA
SECRETARIA JUDICIÁRIA

20ª Sessão Ordinária do(a) OITAVA TURMA

Pauta de: 26/07/2013 Julgado em : 26/07/2013 ApReeNec 0001135-13.2013.4.01.3400/DF

Relatora: Exma. Sra. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO

Revisor: Exmo (a). Sr(a).

Presidente da Sessão: Exmo(a). Sr(a). DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO

Proc. Reg. da República: Exmo(a). Sr(a).Dr(a). RONALDO MEIRA DE VASCONCELLOS ALBO

Secretário(a): JESUS NARVAEZ DA SILVA

APELANTE: FERNANDA SORATTO ULIANO RANGEL
ADV :RENATO CHAGAS RANGEL E OUTRO(A)
APELANTE: MINISTERIO PUBLICO FEDERAL

JURISPRUDÊNCIA

PROCUR : FELIPE FRITZ BRAGA

APELADO : BRASKEM S/A

ADV : LUIZ PAULO ROMANO

APELADO : FAZENDA NACIONAL

PROCUR : CRISTINA LUISA HEDLER

REMTE : JUIZO FEDERAL DA 8A VARA - DF

Nº de Origem: 11351320134013400 Vara: 8

Justiça de Origem: JUSTIÇA FEDERAL Estado/Com.: DF

Sustentação Oral

Sustentação oral: Luiz Paulo Romano.

Certidão

Certifico que a(o) egrégia (o) OITAVA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe , em Sessão realizada nesta data , proferiu a seguinte decisão:

A Turma, à unanimidade, negou provimento às apelações da Autora e do Ministério Público Federal e negou provimento à remessa oficial, nos termos do voto da Relatora.

Participaram do Julgamento os Exmos. Srs. DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA e JUIZ FEDERAL CLODOMIR SEBASTIÃO REIS (CONV.). Ausente, justificadamente, por motivo de licença, o Exmo. Sr. DESEMBARGADOR FEDERAL LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA.

Brasília, 26 de julho de 2013.

JESUS NARVAEZ DA SILVA

Secretário(a)

(Ementa publicada no eDJF1 nº 148/2013, disponibilização 01.08.2013, publicação 02.08.2013, p. 373).

CONTRATO DE FRANQUIA EMPRESARIAL. EXIGÊNCIA DO ISS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Voto nº 20446

Apelação nº 0337539-78.2010.8.26.0000

Comarca de São Paulo/SP

Recorrente: Juízo “ex officio”

Apelante: Prefeitura Municipal de São Paulo

Apelada: Central Development Services Ltda. EPP

AÇÃO DECLARATÓRIA ISS Exercícios de 2007 e seguintes Município de São Paulo Franquia Tributação com base no item 17.08 da lista trazida pela LC nº 116/03 Descabimento Atividade que não envolve efetiva prestação de serviços Afronta ao artigo 156-III da CF Inconstitucionalidade já declarada pelo C. Órgão Especial deste E. TJSP em caso análogo Emprego do artigo 481, parágrafo único, do CPC Acerto na procedência do pleito inaugural Sentença mantida Recurso oficial e apelo da municipalidade desprovidos.

Cuida-se de apelação contra a r. sentença de fls. 325/330, a qual, interpondo recurso oficial, julgou procedente esta ação declaratória e impôs as verbas sucumbenciais à municipalidade, que busca, nesta sede, a reforma do julgado, forte na constitucionalidade do ISS exigido na atividade de franquia realizada pela autora nos exercícios de 2007 e seguintes, com arrimo no item 17.08 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 e repetida pela legislação local (fls. 361/367).

Recurso tempestivo, isento de preparo, respondido (fls. 393/405) e remetido a este E. Tribunal. É o relatório, adotado, no mais, o da respeitável sentença.

Sem razão as insurgências.

Assim é, porque, tal como se disse na inicial e nas contrarrazões, a franquia é um contrato de natureza híbrida e complexa, fundamentalmente uma cessão de direito de uso de marca ou patente e, portanto, não se caracteriza exatamente como efetiva prestação de serviços, descabendo alterar a definição e o alcance de seu conceito, à luz do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, veja-se que o artigo 2º da Lei nº 8.955/94 define o contrato de franquia da seguinte maneira:

“Franquia empresarial é o sistema pelo qual o franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços, e eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.”

Ainda, o Professor Aires F. Barreto leciona em sua obra “ISS Não incidência sobre Franquia” (Rev. Direito Tributário, Malheiros Editores, vol. nº 64, págs. 216/221) que o conceito constitucional de serviços tributários somente abrange:

“a) as obrigações de fazer e nenhuma outra; b) os serviços submetidos ao regime de direito privado não incluindo, portanto, o serviço público (porque este, além de sujeito ao regime de direito público, é imune a imposto, conforme o art. 150, VI, “a”, da Constituição); c) que revelam conteúdo econômico, realizados em caráter negocial - o que afasta, desde logo, aqueles prestados a si mesmo, ou em regime familiar ou desinteressadamente (afetivo, caritativo, etc.); d) prestados sem relação de emprego como definida pela legislação própria - excluído, pois, o trabalho efetuado em regime de subordinação (funcional ou empregatício) por não estar in comércio.”

Logo, sobre a atividade de franquias da apelada não pode incidir o ISS, na espécie, onde se afigura inconstitucional o sobredito item das listas federal e municipal, por afronta ao artigo 156, inciso III, da Carta da República.

E se por isso a franquias não se submete ao ISS, obviamente, pelos mesmos fundamentos jurídicos, as atividades-meio da apelada para concretizá-la pelas quais ela não recebe separadamente, mas é remunerada através de royalties também não estão sujeitas àquele imposto. No assunto, aliás, conquanto a ADI nº 4.784 cujo parecer exarado pelo i. Ministério Público Federal veio juntado, por cópia, às fls. 589/604 ainda aguarde final julgamento no C. Supremo Tribunal Federal, já corre anterior decreto de inconstitucionalidade assim ementado pelo C. Órgão Especial deste E. Tribunal de Justiça em caso análogo:

JURISPRUDÊNCIA

“Incidente de Inconstitucionalidade. ISS. Franquia. Item 17.08 da lista de atividades sob hipótese de incidência, da Lei Complementar nº 116/03. Item 17.07, da Lei nº 13.071/03, do Município de São Paulo. Arguição formulada pela 15ª Câmara de Direito Público. Natureza jurídica híbrida e complexa do contrato de franquia, que não envolve, na essência, pura obrigação de fazer, mas variadas relações jurídicas entre franqueador e franqueado, afastando-se do conceito constitucional de serviços. Extrapolação, pelo Município, do âmbito de abrangência de sua competência material tributária. Procedência. Inconstitucionalidade declarada.” (Arguição de Inconstitucionalidade nº 9021348-14.2006.8.26.0000, Rel. Des. JOSÉ ROBERTO BEDRAN, julgado em 19/05/2010).

Dessarte, a procedência do pleito inaugural era mesmo a solução adequada, não havendo necessidade de remessa dos autos ao d. Plenário desta E. Corte Estadual para nova análise da matéria aqui testilhada, por força do artigo 481, parágrafo único, do Código de Processo Civil, daí a inaplicabilidade da Súmula Vinculante nº 10 e do artigo 190 do Regimento Interno deste C. Sodalício. Por tais motivos, nega-se provimento ao recurso oficial e ao apelo da municipalidade, mantendo-se a v. sentença.

SILVA RUSSO

RELATOR

Registro: 2013.0000482020

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Reexame Necessário nº 0337539-78.2010.8.26.0000, da Comarca de São Paulo, em que são apelantes PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO e JUIZO EX OFFICIO, é apelado CENTRAL DEVELOPMENT SERVICES LTDA EPP. ACORDAM, em 15ª Câmara de Direito Público do

Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: “Negaram provimento aos recursos. V. U.”, de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão. O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores ERBETTA FILHO (Presidente sem voto), EUTÁLIO PORTO E REZENDE SILVEIRA.

São Paulo, 15 de agosto de 2013.

SILVA RUSSO

RELATOR

Assinatura Eletrônica

(Ementa disponibilizada no Diário Eletrônico de 20.08.2013).

Decisões monocráticas

PERDCOMP APRESENTADA PELO CONTRIBUINTE COM ERRO. DEVER DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA REVER O LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 0046513-07.2013.4.01.0000/
MG

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA

RELATOR CONVOCADO : JUIZ FEDERAL CESAR ANTONIO RAMOS

AGRAVANTE: SOCIEDADE SUL MINEIRA DE EDUCACAO E CULTURA LTDA - ASMEC

JURISPRUDÊNCIA

ADVOGADO: RICARDO LUIZ SALVADOR

ADVOGADO: RAPHAEL BIGOTTO

ADVOGADO: RAFAEL SALES TOSCANO

ADVOGADO: LUIZ EDUARDO GOMES VASCONCELLOS

ADVOGADO: MARINA HELENA DOS SANTOS RAYMUNDO LEO

ADVOGADO: HELIO OLIVEIRA MASSA

ADVOGADO: LIDIANE TAINÉ SANCHES MODA

ADVOGADO: MAURICIO MARTINS COELHO

ADVOGADO: ÁRETHA MICHELLE CASARIN

ADVOGADO: CLAUDIO BERGAMINI MITSUICHI

ADVOGADO: RAPHAEL BIGOTTO

AGRAVADO: UNIÃO

PROCURADOR : CRISTINA LUISA HEDLER

DECISÃO

Dou provimento ao agravo para suspender a exigibilidade do crédito tributário apurado nos Processos Administrativos nº 10660 500055/2009-41 (inscrição nº 60.6.09.000947-68) e nº 0 500056/2009-96 (inscrição 60.7.09.000264-09) contra a agravante, considerando o “confronto” da decisão agravada com a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça (CPC, art. 557, § 1º-A). O nome da agravante deve ser excluído de cadastros de devedor em geral, expedindo-se certidão positiva com efeito de negativa se outro débito não existir.

É ilegal a recusa da autoridade fiscal de rever o lançamento efetuado com base em erro na prestação de informações pelo contribuinte. Conforme esclarecido pela própria impetrada/agravada na ação ordinária nº 2009.38.10.000591-6, o crédito tributário impugnado foi constituído porque as informações do seu prejuízo fiscal não foram corretamente transmitidas por ela à Receita Federal do Brasil (fls. 93-4):

(...)

O contribuinte apresentou a PER DCOMP nº 30276.32742.130504.1.3.04-6206, informando corretamente o seu pagamento a maior.

Seu erro, nesta declaração, foi informar que seu crédito seria utilizado para compensação com o débito de 02/2004, ao invés de informar a compensação do débito de 04/2004.

Ao informar o débito de 02/2004, o contribuinte causou a inclusão deste débito em duplicidade nos sistemas informatizados da RFB. Isto porque a PER DCOMP é confissão de dívida e o débito de 02/2004 foi também declarado na DCTF, que também é confissão de dívida

Caberia à autoridade fiscal rever o lançamento diante do evidente erro de fato na prestação das informações pelo contribuinte. Nos termos dos arts. 149 do Código Tributário Nacional e 295/I da Portaria MF 587/2010 (Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil), o lançamento pode e deve ser revisado de ofício quando baseado em erro, ainda que a impugnação do contribuinte não tenha sido apresentada tempestivamente:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos

seguintes casos:

.....
.....

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

JURISPRUDÊNCIA

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

.....

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

Portaria MF 587/2010

Art. 295. Aos Delegados da Receita Federal do Brasil e Inspetores-Chefes da Receita Federal

do Brasil incumbem, no âmbito da respectiva jurisdição, as atividades relacionadas com a gerência e a modernização da administração tributária e aduaneira e, especificamente:

I - decidir sobre a revisão de ofício, a pedido do contribuinte ou no interesse da administração,

inclusive quanto aos créditos tributários lançados, inscritos ou não em Dívida Ativa da União;

.....

Nesse sentido é a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça no REsp “representativo da controvérsia” nº 1.133.027 - SP, r. p/ acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, 1ª Seção:

1. A Administração Tributária tem o poder/dever de revisar de ofício o lançamento quando se comprove erro de fato quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (art. 145, III, c/c art. 149, IV, do CTN).

2. A este poder/dever corresponde o direito do contribuinte de retificar e ver retificada pelo Fisco a informação fornecida com erro de fato, quando dessa retificação resultar a redução do tributo devido.

3. Caso em que a Administração Tributária Municipal, ao invés de corrigir o erro de ofício, ou a pedido do administrado, como era o seu dever, optou pela lavratura de cinco autos de infração eivados de nulida-

de, o que forçou o contribuinte a confessar o débito e pedir parcelamento diante da necessidade premente de obtenção de certidão negativa.

4. Situação em que o vício contido nos autos de infração (erro de fato) foi transportado para a confissão de débitos feita por ocasião do pedido de parcelamento, ocasionando a invalidade da confissão.

5. A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude). Precedentes: REsp. n. 927.097/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 8.5.2007; REsp 948.094/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06/09/2007; REsp 947.233/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 23/06/2009; REsp 1.074.186/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17/11/2009; REsp 1.065.940/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 18/09/2008.

6. Divirjo do relator para negar provimento ao recurso especial. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

Além disso, a penhora em dinheiro obtida via Bacenjud - fl. 112 (R\$ 24.783,63) é maior que o débito (24.718,33), configurando depósito integral, motivo suficiente para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, II) (fl. 112).

“A redação do art. 527, I, ordenando ao relator negar seguimento ao agravo de instrumento, acompanhada de remissão aos “casos do art. 557”, sugere que não toca ao relator prover o recurso, configurada a situ-

JURISPRUDÊNCIA

ação do art. 557, § 1º. No entanto, o provimento liminar também é uma modalidade de obstar o seguimento natural do agravo de instrumento e seu julgamento pelo órgão fracionário, e, além disso, a remissão ao art. 557 tem caráter genérico, não restringindo o ato ao seu caput. É lícito ao relator, portanto, prover de plano o agravo de instrumento. Tal providência se revela útil e proveitosa em inúmeros casos” (Araken de Assis. Manual dos Recursos. Ed. Revista dos Tribunais. 4ª edição. p. 559).

Comunicar ao juízo de origem (2ª Vara da Subseção Judiciária de Pouso Alegre / MG - mandado de segurança 00023262720134013810) e ao juízo da execução fiscal (Comarca de Ouro Fino, 2ª cível, crime e JIJ, execução fiscal nº 03630419120098130460) para providenciar o imediato cumprimento desta decisão. Logo após, publicar e intimar a União/PFN.

Brasília, 14 de agosto de 2013.

Juiz Federal CESAR ANTONIO RAMOS

Relator convocado

(Decisão monocrática publicada no eDJF1 nº 160/2013, disponibilização 19.08.2013, publicação 20.08.2013, p. 285/286).

PENHORA DE BEM IMÓVEL. REGISTRO NO CRI NÃO É CONDIÇÃO DE EXISTÊNCIA, VALIDADE E EFICÁCIA DO ATO.

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 0046515-74.2013.4.01.0000/
DF

Processo Orig.: 0022084-05.2006.4.01.3400

RELATORA : DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO

AGRAVANTE : PEDREIRAS SAO MATHEUS - LAGEADO S/A

ADVOGADO : EDUARDO BARBIERI

ADVOGADO : NELSON CARLOS PERALTA GONZALEZ

ADVOGADO : EDENILSON ANTONIO SALIDO FEITOSA

ADVOGADO : ANTONIO LUIZ BUENO BARBOSA

ADVOGADO : BRUNO OLIVEIRA DIAS

ADVOGADO : ADRIANA FRANCO DE SOUZA

ADVOGADO : ANNA LIA FERREIRA MOSCALESKI

ADVOGADO : CINTIA SALES QUEIROZ

ADVOGADO : CAROLINA CREPALDI NAKAGAKI

ADVOGADO : PAULA GONÇALVES TENORIO BARACHO

ADVOGADO : PAULO MARIANO DE ALMEIDA JUNIOR

ADVOGADO : MARCELA ALESSANDRA DE FREITAS M BRANCHINI E OUTROS(AS)

AGRAVADO : CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONOMICA - CADE

DECISÃO

Neste agravo de instrumento, interposto com pedido de efeito suspensivo, pretende PEDREIRAS SÃO MATHEUS – LAGEADO S/A a reforma da decisão proferida pelo juízo federal da 11ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, que, nos autos da Execução Fiscal 2006.34.00.022595-1, determinou a constrição de ativos financeiros via BACEN JUD.

JURISPRUDÊNCIA

A agravante relata que indicou um bem imóvel à penhora, que foi recusado pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE e pelo douto juízo *a quo* por não ter sido comprovada a regular titularidade do bem, especialmente em razão de pendências junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente.

Narra que, em substituição, ofertou novo bem imóvel à penhora, em relação ao qual o CADE também manifestou sua recusa ao argumento de não obedecer à ordem legal estabelecida no art. 11 da Lei 6.830/1980, bem como que a garantia oferecida à execução fiscal deveria ser em dinheiro, conforme estaria disposto nos arts. 65 e 66 da Lei 8.884/1994.

Salienta a existência de bem penhorado nos autos da execução fiscal, e que *o registro do auto de penhora, na verdade, não se apresenta como condição legal para o aperfeiçoamento da penhora* (fl. 12).

Afirma, neste sentido, que *ao ser dado cumprimento à Carta Precatória, o Juízo Deprecado da Subseção Judiciária de São Paulo, por seu oficial de justiça, procedeu à penhora de bem imóvel através do “Auto de Penhora (fl. 24 dos autos origem), mas que, por conta do excesso de formalismo do 7º Cartório de Registro de Imóveis da Capital do Estado de São Paulo, deixou apenas de proceder à transcrição do ato de penhora na matrícula do bem* (fl. 11).

Defende a impossibilidade de penhora *on line* em conta corrente responsável pelo pagamento dos seus funcionários. Assevera não ser possível a constrição de dinheiro que não integre o ativo permanente da sociedade, a fim de possibilitar a higidez do seu funcionamento.

Reputa presente o *periculum in mora* na medida em que a constrição patrimonial atingiu valores destinados ao pagamento da sua folha de salários e de fornecedores, com a possibilidade de acarretar paralisação das atividades empresariais.

Requer, assim, a concessão de efeito suspensivo e o provimento do presente agravo de instrumento, para desbloquear os valores constritos via BACEN JUD e para permitir o imediato levantamento.

Este agravo de instrumento, protocolado em 8/8/2013, veio-me concluso em 12/8/2013.

Decido.

Recebo o agravo como de instrumento, nos termos do art. 522 do CPC, na redação da Lei 11.187/2005.

Não obstante o julgamento na sistemática dos recursos repetitivos pelo STJ (REsp 1112943/MA, relatora ministra Nancy Andrighi, DJ de 23/11/2010), *in casu*, houve a nomeação de bem imóvel à penhora.

A constrição preferencial, por via eletrônica, do dinheiro depositado em conta corrente do devedor tributário deve ser interpretada em consonância com os valores albergados pela ordem constitucional e pela legislação processual civil.

Conforme assentado nesta Corte no julgamento do AGA 0024705-82.2009.4.01.0000, relator desembargador federal Reynaldo Fonseca, e-DJF1 de 9/4/2010, *a ordem do art. 11 da Lei nº 6.830/80 é relativa e*

sua maleabilidade encontra no princípio da menor onerosidade sua chave hermenêutica.

O princípio da execução menos onerosa para o devedor, consagrado no art. 620 do CPC, deve ser observado pelo juiz, pois não se trata de mera faculdade judicial, mas de um preceito cogente, no qual o magistrado deverá buscar dentro das diversas possibilidades possíveis a mais suave para o devedor saldar seu débito.

Coaduno dos fundamentos expostos pelo juiz federal convocado, Itelmar Raydan Evangelista, na decisão datada de 12/11/2008, proferida no AI 2008.01.00.059585-0/GO, em que bem ressaltou *tratar-se de medida que não deve ser considerada simples rotina, útil ao comodismo do Credor. Tenho convicção de que seu extremismo encontra relevância nos efeitos imediatos, imprecisos e nocivos para o devedor, que podem se protraírem para além da simples adimplência fiscal em juízo. Provocam, se desmedida, um desequilíbrio nefasto para o devedor que se vê, abruptamente, desprovido de recursos indispensáveis ao adimplemento de compromissos outros indispensáveis à manutenção de sua atividade. Por isto, tenho a penhora on line descabida se bens outros possam ser objeto de constrição.*

Consta nos autos que, após a citação válida da sociedade executada (fl. 61), foi lavrado o Auto de Penhora e Depósito de fls. 62-63 relativamente a bem imóvel que seria de propriedade da agravante e cujo valor da avaliação (R\$ 3.884.619,00 – fl. 64) seria suficiente a garantir o débito exequendo.

A despeito do ofício expedido pelo Oficial do 7º Registro de Imóveis de São Paulo/SP (fls. 101-102), em que justifica a impossibilidade do registro da penhora na matrícula, e da posterior indicação em garantia de bem imóvel de terceiro, acompanhado do respectivo termo de anuência

(fls. 158-190), inexistem nestes autos qualquer comprovação de que o Auto de Penhora e Depósito de fls. 62-63 tenha sido cancelado/anulado.

Nos termos do art. 659, § 4º, do CPC, na redação dada pela Lei 11.382/2006, *a penhora de bens imóveis realizar-se-á mediante auto ou termo de penhora, cabendo ao exequente, sem prejuízo da imediata intimação do executado (art. 652, § 4o), providenciar, para presunção absoluta de conhecimento por terceiros, a respectiva averbação no ofício imobiliário, mediante a apresentação de certidão de inteiro teor do ato, independentemente de mandado judicial.*

A inscrição da penhora no ofício de registro de imóveis tem por escopo caracterizar presunção absoluta do ato perante terceiros, dada a publicidade dos registros imobiliários. Todavia, *esse registro não é condição para a existência, validade e eficácia do ato da penhora* (NERY JUNIOR, Nelson e NERY, Rosa Maria de Andrade. Código de processo civil comentado e legislação extravagante. 13ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 1.241).

Conforme art. 667, inciso I, do CPC, o cancelamento do Auto de Penhora e Depósito de fls. 62-63 é condição *sine qua non* para a lavratura de um segundo termo de penhora. Essa regra encontra exceções na necessidade de complementação da penhora insuficiente (inciso II) ou da desistência do credor caso se constate que sobre o bem penhorado recai litigiosidade, penhora ou arresto anterior ou qualquer outra onerosidade justificada (inciso III).

A decisão agravada (fls. 30-33) não afastou o recebimento de qualquer um dos bens imóveis indicados à penhora. Ao contrário, consignou que, *ante a inexistência de valores a serem bloqueados ou ocorrida uma das hipó-*

JURISPRUDÊNCIA

teses previstas no parágrafo imediatamente acima, defiro a penhora do bem imóvel nomeado pela empresa executada (fl. 33).

A menos que haja a anulação do Auto de Penhora e Depósito de fls. 62-63, hipótese em que se terá por legítima e necessária a discussão acerca da indicação de novo bem à penhora ou da constrição de ativos financeiros via BACEN JUD, deve ser dado prosseguimento ao processamento dos embargos à execução com a atribuição de efeito suspensivo (art. 739-A, § 1º, do CPC).

Ante o exposto, com fulcro no art. 527, III, e 558 do CPC e no art. 29, XXIII, do RITRF 1ª Região, defiro o pedido de efeito suspensivo, para determinar o imediato desbloqueio da penhora *on line* que recai sobre o patrimônio da agravante e o seu consequente levantamento.

Comunique-se ao douto juízo *a quo*, para que dê cumprimento a esta decisão.

Publique-se. Intime-se.

Intime-se o CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA – CADE para apresentar contraminuta (art. 527, V, do CPC).

Brasília, 13 de agosto de 2013.

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Relatora

(Decisão monocrática publicada no eDJF1 nº 160/2013, disponibilização 19.08.2013, publicação 20.08.2013, p. 286/287).

MULTA DE 25% DO VALOR DA OPERAÇÃO PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. APLICABILIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 754.554 GOIÁS

RELATOR :MIN. CELSO DE MELLO

RECTE.(S) :COMERCIAL DE ALIMENTOS MALAGONI LTDA

ADV.(A/S) :ROBERTO NAVES DE ASSUNÇÃO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :ESTADO DE GOIÁS

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS

DECISÃO: O presente recurso extraordinário foi interposto contra acórdão que, proferido pelo E. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, está assim ementado (fls. 99/100):

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE ‘INCIDENTER TANTUM’. ART. 71, INCISO VII, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ESTADUAL. MATÉRIA JÁ DEBATIDA PELA CORTE ESPECIAL. INCONSTITUCIONALIDADE AFASTADA.

I. A questão versada é de fácil deslinde, já que trata-se de matéria discutida inúmeras vezes por este egrégio Tribunal de Justiça, que firmou entendimento por seu órgão colegiado de cúpula (Corte Especial) no sentido de afastar a sustentada inconstitucionalidade.

II. Diante do pronunciamento da Corte Especial desta Casa sobre a matéria ora em voga, deixo de instaurar o incidente de inconstitucionalidade, fulcrado no parágrafo único, do artigo 81, do Código de Ritos c/c artigo 229, § 2º, do RITJGO.

III. Me filio ao entendimento de que a penalidade consubstanciada na multa é destinada ao contribuinte omissor e inadimplente, cujo intuito, além de punitivo, configura forma de refrear a sonegação fiscal, não se confundindo com a obrigação tributária principal.

IV. A proibição constitucional é de que o tributo tenha efeito de confisco, não assim a penalidade de multa, que daquele difere, nos termos do artigo 150, inc. IV, de nossa Carta Magna.

V. Acredito que o percentual de 25% seja razoável para que desestimule o descumprimento da obrigação, coibindo conduta lesiva ao erário, onde seu afastamento, ou quiçá sua redução, retiraria seu caráter punitivo, traduzindo estímulo à inobservância das normas tributárias.

AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E PROVIDO.”

A parte ora recorrente, ao deduzir o apelo extremo em questão, sustenta que o acórdão impugnado teria transgredido o preceito inscrito no art. 150, inciso IV, da Constituição da República.

O Ministério Público Federal, em manifestação da lavra do ilustre Subprocurador-Geral da República Dr. RODRIGO JANOT MONTEIRO DE BARROS, ao opinar pelo provimento do recurso extraordinário, formulou parecer assim ementado (fls. 166):

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ART. 71, VII, DA LEI Nº 11.651/91 DO ESTADO DE GOIÁS. MULTA FIXADA EM 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. OFENSA AO PRINCÍPIO DE VEDAÇÃO DE INSTITUIÇÃO DE PENALIDADE COM EFEITO CONFISCATÓRIO.

1. É assente no âmbito da Suprema Corte o entendimento de que o princípio que veda a instituição de tributo com efeito confiscatório insculpido no

art. 150, IV, da Carta Política, também se aplica às penalidades, as quais devem guardar proporcionalidade ao gravame e não devem ser exacerbadas a ponto de prejudicar a atividade econômica do contribuinte, confiscando-lhe o patrimônio a título de tributação.

2. Parecer pelo provimento do recurso extraordinário.”

Entendo assistir razão ao parecer da douta Procuradoria-Geral da República, no ponto em que opina pelo provimento do presente recurso extraordinário, cujos termos adoto como fundamento da presente decisão, valendo-me, *para tanto*, da técnica da motivação “*per relationem*”, reconhecida *como plenamente compatível* com o texto da Constituição (AI 738.982/PR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA – AI 809.147/ES, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA – AI 814.640/RS, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI – ARE 662.029/SE, Rel. Min. CELSO DE MELLO – HC 54.513/DF, Rel. Min. MOREIRA ALVES – MS 28.989-MC/PR, Rel. Min. CELSO DE MELLO – RE 37.879/MG, Rel. Min. LUIZ GALLOTTI – RE 49.074/MA, Rel. Min. LUIZ GALLOTTI, *v.g.*):

“Reveste-se de plena legitimidade jurídico-constitucional a utilização, pelo Poder Judiciário, da técnica da motivação ‘per relationem’, que se mostra compatível com o que dispõe o art. 93, IX, da Constituição da República. A remissão feita pelo magistrado – referindo-se, expressamente, aos fundamentos (de fato e de direito) que deram suporte a anterior decisão (ou, então, a pareceres do Ministério Público ou, ainda, a informações prestadas por órgão apontado como coator) – constitui meio apto a promover a formal incorporação, ao ato decisório, da motivação a que o juiz se reportou como razão de decidir. Precedentes.” (AI 825.520-AgR-ED/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO)

Cabe esclarecer, na linha do correto parecer da douta Procuradoria-Geral da República, que os tributos em geral – e, *por extensão*, qualquer penalidade pecuniária oriunda do descumprimento de obrigações tribu-

tárias *principais* ou *acessórias* – não poderão revestir-se *de efeito confiscatório*.

Mais *do que simples proposição doutrinária*, essa asserção encontra fundamento em nosso sistema de direito constitucional positivo, que consagra, *de modo explícito*, a absoluta interdição de quaisquer práticas estatais *de caráter confiscatório*, ressalvadas situações especiais taxativamente definidas no próprio texto da Carta Política (art. 243 e seu parágrafo único).

Essa vedação – *que traduz consequência necessária* da tutela jurídico-constitucional que ampara o direito de propriedade (CF, art. 5º, incisos XXII, XXIV e XXV; art. 182, § 2º, e art. 184, “*caput*”) – estende-se, *de maneira bastante significativa*, ao domínio da atividade tributária do Estado.

Os entes estatais não podem utilizar a extraordinária prerrogativa político-jurídica de que dispõem em matéria tributária, para, *em razão dela*, exigirem prestações pecuniárias de valor excessivo que comprometam, ou, *até mesmo*, aniquilem o patrimônio dos contribuintes.

O ordenamento normativo vigente no Brasil, *ao definir o estatuto constitucional* dos contribuintes, proclamou, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação tributante do Estado, uma importante garantia fundamental que impõe, “*ope constitutionis*”, aos entes públicos dotados de competência impositiva, expressiva limitação ao seu poder de tributar.

Trata-se da vedação, que, tendo por destinatários a União Federal, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, proíbe-lhes a utilização do tributo “*com efeito de confisco*” (CF, art. 150, inciso IV).

Revela-se inquestionável, *dessa maneira, que o “quantum” excessivo* dos tributos ou das multas tributárias, desde que irrazoavelmente fixado em valor que comprometa o patrimônio ou que ultrapasse o limite da capacidade contributiva da pessoa, incide na limitação constitucional, *hoje expressamente inscrita* no art. 150, IV, da Carta Política, que veda a utilização de prestações tributárias com efeito confiscatório, *consoante enfatizado pela doutrina* (IVES GANDRA MARTINS, “Comentários à Constituição do Brasil”, vol. VI, tomo I, p. 161/165, 1990, Saraiva; MA-NOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, “Comentários à Constituição Brasileira de 1988”, vol. 3/101-102, 1994, Saraiva; ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, “Curso de Direito Constitucional Tributário”, p. 210, 5ª ed., 1993, Malheiros, *v.g.*) e *acentuado pela própria jurisprudência* deste Supremo Tribunal Federal (RTJ 33/647, Rel. Min. LUIZ GAL-LOTTI – RTJ 44/661, Rel. Min. EVANDRO LINS – RTJ 73/548, Rel. Min. ALIOMAR BALEEIRO – RTJ 74/319, Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE – RTJ 78/610, Rel. Min. LEITÃO DE ABREU – RTJ 96/1354, Rel. Min. MOREIRA ALVES, *v.g.*).

É relevante observar, com apoio na experiência concreta resultante da prática de nosso constitucionalismo, que houve uma Constituição brasileira – *a Constituição Federal de 1934* – que limitou, *em tema de sanção tributária*, o máximo valor cominável das multas fiscais, restringindo, *desse modo*, no plano específico da definição legislativa das penalidades tributárias, a atividade normativa do legislador comum.

Com efeito, a Constituição republicana de 1934 prescreveu, em seu art. 184, parágrafo único, que “*As multas de mora, por falta de pagamento de impostos ou taxas lançadas, não poderão exceder de dez por cento sobre a importância em débito*” (grifei).

O vigente texto constitucional, *no entanto*, deixou de reeditar norma semelhante, o que não significa que a Constituição de 1988 permita a

utilização abusiva de multas fiscais cominadas *em valores excessivos*, pois, *em tal situação*, incidirá, *sempre*, a cláusula proibitiva *do efeito confiscatório* (CF, art. 150, IV).

Cumpra destacar, *neste ponto*, a correta observação de LUIZ EMYG-DIO F. DA ROSA JR. (“Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário”, p. 320, item n. 14, 10^a ed., 1995, Renovar), cujo magistério, ao analisar o princípio constitucional que veda a utilização do tributo *com efeito confiscatório*, ressalta:

“A vedação do tributo confiscatório decorre de um outro princípio: o poder de tributar deve ser compatível com o de conservar e não com o de destruir. Assim, tem efeito confiscatório o tributo que não apresenta as características de razoabilidade e justiça, sendo, assim, igualmente atentatório ao princípio da capacidade contributiva.” (grifei)

É certo que a norma inscrita no art. 150, inciso IV, da Constituição encerra uma cláusula aberta, *veiculadora de conceito jurídico indeterminado*, reclamando, *em consequência*, que os Tribunais, na ausência de *“uma diretriz objetiva e genérica, aplicável a todas as circunstâncias”* (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, “Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law”, p. 196, item n. 62, 2^a ed., 1986, Forense) – e tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade –, procedam à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado.

Irrepreensível, *sob esse aspecto*, o magistério de RICARDO LOBO TORRES (“Curso de Direito Financeiro e Tributário”, p. 56, 2^a ed., 1995, Renovar):

“A vedação de tributo confiscatório, que erige o ‘status negativus libertatis’, se expressa em cláusula aberta ou conceito indeterminado. Inexiste possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança, além dos quais se caracterizaria o confisco, cabendo ao critério prudente do juiz tal aferição, que deverá se pautar pela razoabilidade. A exceção deu-se na Argentina, onde a jurisprudência, em certa época, fixou em 33% o limite máximo da incidência tributária não-confiscatória.”

(grifei)

A Constituição da República, ao disciplinar o exercício do poder impositivo do Estado, subordinou-o a limites insuperáveis, em ordem a impedir que fossem praticados, em detrimento do patrimônio privado e das atividades particulares e profissionais lícitas, excessos que culminassem por comprometer, *de maneira arbitrária*, o desempenho regular de direitos que o sistema constitucional reconhece e protege.

Como observei anteriormente, não há uma definição constitucional de confisco em matéria tributária. Trata-se, *na realidade*, de um conceito aberto, a ser utilizado pelo juiz, *com apoio em seu prudente critério*, quando chamado a resolver os conflitos entre o Poder Público e os contribuintes.

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária *nada mais representa* senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade – *trate-se de tributos não vinculados ou cuide-se de tributos vinculados* –, à injusta apropriação estatal, *no todo ou em parte*, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, *pela insuportabilidade da carga tributária*, o exercício do direito a uma existência digna, a prática de atividade profissional lícita e a regular satisfação de suas necessidades vitais (*educação, saúde e habitação*, por exemplo).

O Poder Público, *especialmente em sede de tributação*, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.

Daí a advertência de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (“Curso de Direito Tributário Brasileiro”, p. 253, item n. 6.28, 1999, Forense), cujo magistério – ao ressaltar que a vedação do confisco atua como limitação constitucional ao poder de graduar a tributação – enfatiza, *com razão*, que, em sede de estrita fiscalidade, “*o princípio do não-confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis (...) ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Neste sentido, o princípio do não-confisco se nos parece mais com um princípio da razoabilidade da tributação (...)*”.

Cabe lembrar, *neste ponto*, consideradas as referências doutrinárias que venho de expor, a clássica advertência de OROSIMBO NONATO, consubstanciada em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (RE 18.331/SP), em acórdão no qual aquele eminente e saudoso Magistrado acentuou, *de forma particularmente expressiva*, à maneira do que já o fizera o *Chief Justice* JOHN MARSHALL, quando do julgamento, em 1819, do célebre caso “*McCulloch v. Maryland*”, que “*o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir*” (RF 145/164 – RDA 34/132), eis que – como relembra BILAC PINTO, em conhecida conferência sobre “Os Limites do Poder Fiscal do Estado” (RF 82/547-562, 552) – essa extraordinária prerrogativa estatal traduz, em essência, “*um poder que somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade*” (grifei).

Daí a necessidade de rememorar, *sempre*, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, *muitas vezes deslembra-*

das da existência, em nosso sistema jurídico, de um “*estatuto constitucional do contribuinte*”, consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado, culminam por asfixiar, *arbitrariamente*, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, *injustamente*, o exercício de atividades legítimas, o que só faz conferir *permanente atualidade* às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. (“*The power to tax is not the power to destroy while this Court sits*”), em “*dictum*” segundo o qual, em livre tradução, “*o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema*”, proferidas, ainda que como “*dissenting opinion*”, no julgamento, em 1928, do caso “*Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox*” (277 U.S. 218).

Impõe-se registrar, finalmente, no que concerne à própria controvérsia suscitada nesta causa, que o entendimento exposto na presente decisão tem sido observado em julgamentos proferidos no Supremo Tribunal Federal (RE 657.372-AgR/RS, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, *v.g.*):

“A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

- É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento).

- A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em

parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

- O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do 'quantum' pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais."

(RTJ 200/647-648, Rel. Min. CELSO DE MELLO)

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.

A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.

Ação julgada procedente."

(RTJ 187/73, Rel. Min. ILMAR GALVÃO)

O exame da presente causa evidencia que o acórdão ora impugnado diverge, frontalmente, da diretriz jurisprudencial que esta Suprema Corte firmou na matéria em análise.

Sendo assim , *pelas razões expostas*, conheço e dou provimento ao presente recurso extraordinário, em ordem a restabelecer o ato decisório proferido pelo magistrado de primeira instância (fls. 48/52).

Publique-se.

Brasília, 21 de agosto de 2013.

Ministro CELSO DE MELLO

Relator

(Decisão monocrática disponibilizada no STF-DJe nº 167/2013, divulgado 26.08.2013, public 27.08.2013, p. 19).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PLANO DE COMPRA DE AÇÕES (STOCK OPTIONS). EVENTUAL GANHO NA VENDA NÃO DECORRE DO CONTRATO DE TRABALHO. NÃO-INCIDÊNCIA.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0009944-50.2013.4.03.0000/
SP

2013.03.00.009944-6/SP

RELATOR : Desembargador Federal ANDRÉ NEKATSCHALOW

AGRAVANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA E
AFONSO GRISI NETO

AGRAVADO : SKANSKA BRASIL LTDA

ADVOGADO : GUILHERME DE ALMEIDA HENRIQUES e
outro

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 10 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

No. ORIG. : 00210905820124036100 10 Vr SAO PAULO/SP

DECISÃO

Trata-se de agravo de instrumento interposto pela União contra a decisão de fls. 154/155v., proferida em ação ordinária ajuizada por Skanska Brasil Ltda., que deferiu a antecipação de tutela para suspender a exigibilidade da contribuição previdenciária incidente sobre os valores recebidos pelos empregados da agravada em razão da adesão aos Programas de Opção de Compra de Ações (SEOP 1 e 2).

Alega-se, em síntese, o quanto segue:

a) a agravada ajuizou ação ordinária com a finalidade de que seja declarada a inexistência de relação jurídica que a obrigue ao recolhimento da contribuição previdenciária prevista no art. 22, I, da Lei n. 8.212/91 sobre os valores recebidos por seus empregados como resultado da adesão aos programas de opção de compra de ações;

b) a agravada alega que oferece aos seus empregados um programa de opção de compra de ações de sua controladora sueca, denominado SEOP, cujo pagamento é feito por meio de desconto de um percentual mensal dos salários, o qual é depositado posteriormente no Banco Stanley Smith Barney (MSSB), como uma forma de atrair e reter talentos;

c) o empregado que opta por comprar ações e que mantém vínculo empregatício com a agravada, e recebe adicionalmente ações de “matching” e ações “performance”, findos os anos de poupança e sem que seja analisada a valorização das ações adquiridas;

d) as ações “performance” o empregado recebe somente se cumpridas as metas estabelecidas pelo setor a que pertence e além de gratificações em ações, o empregado recebe os respectivos dividendos, mesmo enquanto estiver cumprindo o prazo de carência de 3 (três) anos;

e) a agravada aduz que se trata de mera operação mercantil sujeita ao risco do mercado financeiro, pois não é possível assegurar ao empregado a valorização de suas ações e não pode ser confundida com a relação de trabalho existente, razão pela qual os valores não podem ser computados na base de cálculo da contribuição social sobre a folha de salário;

f) as “stock options” ou planos de ação são uma ferramenta que têm sido cada vez mais utilizadas pelas companhias de capital aberto e representam um abandono ao modo tradicional de remuneração;

g) uma das características principais da opção de compra de ações é que ela somente pode ser feita por empregados, ou seja, a circunstância do indivíduo prestar serviço a empresa é condição para que possa se beneficiar da opção;

h) a compra das ações é subsidiada, pois os empregados não pagam o valor pelo qual tal ativo poderia ser negociado em uma transação no mercado especializado;

i) um dos principais apelos da opção de compra de ações é a possibilidade dos empregados, portadores dos títulos escriturais, irem ao mercado negociar as ações por valores mais elevados, de modo que se trata de forma de remuneração indireta, advinda exclusivamente da relação de trabalho;

j) verifica-se que após o período de carência, independentemente de se apurar a valorização das ações no mercado mobiliário, o empregado tem direito a receber uma ação “matching”, correspondente a 4 (quatro) ações de poupança e pode vir a receber até 3 (três) ações “performance”, correspondente a 4 (quatro) ações de poupança;

k) as ações “matching” e “performance” são ações adicionais recebidas pelos empregados que optam por participar do programa, pelas quais não desembolsam nenhum valor, o que revela ser caráter remuneratório;

l) as vantagens decorrentes da adesão ao programa decorrem da relação empregatícia;

m) a valorização ou desvalorização de ações são situações diversas da opção de compra subsidiada e do ganho de novas ações, as quais representam formas de remuneração dos empregados da agravada;

n) a Comissão de Valores Mobiliários deliberou pela aprovação de Pronunciamento pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis que determina que os valores referentes às opções de compra de ações sejam reconhecidas como despesas com remuneração;

o) conforme tal deliberação, ao beneficiar um empregado com a concessão da opção de compra de ações, o empregador está complementando sua renda;

p) incide contribuição social sobre qualquer verba que corresponda a rendimentos decorrentes da relação de trabalho;

q) considerando sua natureza remuneratória, os valores das “stock options” devem ser computados na base de cálculo da contribuição do art. 22 da Lei n. 8.212/91 (fls. 2/8v.).

Decido.

A Skanka Brasil Ltda. ajuizou ação ordinária, com pedido de antecipação de tutela, para suspender a exigibilidade da contribuição prevista no art. 22, I, da Lei n. 8.212/91 sobre os valores pagos a seus empregados em razão da adesão aos “Programas de Opção de Compra de Ações (SEOP 1 e 2) (fls. 11/28).

O pedido de antecipação dos efeitos da tutela foi deferido nos seguintes termos:

A autora Skanska Brasil Ltda. requer a antecipação dos efeitos da tutela em sede de ação sob rito ordinário, ajuizada em face da União Federal, objetivando a suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária prevista no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, incidente sobre os valores percebidos pelos seus empregados em razão de adesão aos Programas de Opção de

Compra de Ações (SEOP's 1 e 2). Informa a autora que o grupo ao qual pertence lançou um programa de opção de compra de ações de sua Controladora pelos seus empregados, mediante o desconto de um percentual mensal de seus salários. Após o período de carência de três anos, os empregados que aderiram ao referido programa fazem jus ao recebimento de ações do tipo "matching" elou "performance", como forma de pagamento pelo rendimento das ações originalmente adquiridas, creditadas pela Controladora. Nesse passo, sustenta e inexigibilidade do recolhimento da contribuição social prevista no artigo 195, inciso I, "a", da Constituição Federal sobre os referidos valores, posto que não são destinados à retribuição do trabalho, enfatizando, ainda, que os investimento feito pelo empregado está sujeito ao risco natural do mercado. A petição inicial foi instruída com documentos (fls. 20/129). A apreciação do pedido de tutela foi postergada para após a vinda da contestação (fl. 134). Citada (fl. 138), a ré contestou o feito (fls. 140/148), defendendo a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelos empregados da autora em razão de adesão aos Programas de Opção de Compra de Ações, porquanto são uma forma de remuneração do trabalho e representam vantagem econômica ao segurado obtida em razão dessa relação. Sustenta, ademais, a inexistência dos requisitos necessários á concessão de antecipação dos efeitos da tutela.É o relatório. DECIDO.

A antecipação dos efeitos da tutela depende da demonstração da verossimilhança das alegações, bem como a possibilidade de ocorrência - no caso de negativa do provimento antecipado - de dano irreparável ou de difícil reparação, na forma do artigo 273 do Diploma Processual Civil. Entendo presentes os requisitos necessários à antecipação de tutela .A contribuição previdenciária em questão está prevista no artigo 22, I da Lei nº 8.212/91, que prevê que deve incidir sobre a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título como forma de retribuição do trabalho:Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais

sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato. (negritei)(...)No caso dos autos, é certo que o plano de opção de compra de ações prevê o recebimento de ações matching e performance, gratuitamente, ao final do período de carência, preenchidos os requisitos ali descritos, o que retira o caráter unicamente mercantil do contrato, vez que não se encontra disponível no mercado de ações tal tipo de benefício.No entanto, ainda assim não se pode dizer que os valores gerados em razão da adesão ao plano, especialmente o recebimento das ações matching e performance se configuram como uma retribuição ao trabalho.Militam contra esta tese alguns fatos.O programa é facultativo, o que faz com que nem todos os empregados recebam as ações e seus dividendos, pois nem todos optarão por comprá-las. Assim, pode ocorrer que dois empregados ocupem o mesmo cargo, desempenhem idênticas funções e, portanto, recebem as mesmas verbas de natureza salarial, mas apenas um deles venha a receber as ações, pois o outro não quis aderir ao plano.Além disso, o risco de mercado não é afastado pelo fato de o optante vir a receber as ações gratuitamente nas proporções contratualmente estabelecidas. Isso, pois não há previsão de que a compra de ações de poupança seja subsidiada o que faz com que seja possível que mesmo com a obtenção das ações matching e performance, o empregado optante não obtenha lucro, ou até mesmo tenha prejuízo, caso haja uma importante desvalorização das ações.Tenho que, com isso, não se pode considerar como retribuição ao trabalho a possibilidade de o empregado suportar prejuízo. É claro que o risco é diminuído pela obtenção gratuita das ações matching e performance, mas não é anulado. Assim, ainda que o programa tenha nítido e expresso caráter de atração de profissionais e incentivo à sua permanência na empresa - como também o têm as políticas de compra de veículos, de horários flexíveis de trabalho etc. - isso não significa que necessariamente tenham caráter de remuneração destinada a retribuir o trabalho.Resta também presente o dano de difícil reparação, na medida em que os valores recolhidos mensalmente apenas poderão ser repetidos ou compensados após o trânsito em julgado de eventual sentença favorável. Dispositivo Face ao exposto, DEFIRO A ANTECIPAÇÃO DE TUTELA para suspender a exigibilidade da contribuição previdenciária

incidente sobre os valores recebidos pelos empregados da autora em razão da adesão aos Programas de Opção de Compra de Ações (SEOP 1 e 2). Sem prejuízo, manifeste-se a autora sobre a contestação, no prazo de 10 (dez) dias. Em igual prazo, especifiquem as partes as provas que pretendem produzir, justificando a pertinência, ou digam acerca do julgamento conforme o estado do processo. Int.

O art. 22, I, da Lei n. 8.212/91 dispõe que incide contribuição social sobre o valor das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Em que pese a opção da compra de ações somente ser possível em decorrência da relação de emprego existente entre a agravada e seus empregados (fl. 57), o que sugere tratar-se de retribuição pelo trabalho, verifica-se que o valor final obtido, como bem ressalta a decisão agravada decorre de um contrato mercantil sujeito aos riscos do mercado de ações. Essa porção de ganho, em que pese constituir acréscimo patrimonial, não decorre, portanto, da remuneração pelo uso da força de trabalho do empregado.

JURISPRUDÊNCIA

Concluo, como o MM Juízo a quo que o resultado positivo dessa operação não pode ser considerado remuneração decorrente do trabalho e assim, não se submete á incidência da contribuição previdenciária.

Anoto, por oportuno, que o desconto de valores do salários dos empregados para a aplicação em tais ações, não deve, por sua vez, reduzir a base de cálculo da contribuição devida, valor da remuneração do empregado.

Não se infere, porém, das alegações da agravante que somente o valor do salário dos empregados, desconsiderado o desconto para investimento, esteja sendo tributado, mas também o resultado positivo do investimento, acrescido ao valor original dos salários e resultante da aplicação em ações, o que se me afigura indevido.

Visto isso, considerando a plausibilidade da tese da agravada acolhida pela bem fundamentada decisão de primeira instância, é de se manter a liminar deferida, evitando-se assim, os prejuízos decorrentes do *solve ET repete*.

Ante o exposto, **INDEFIRO** o pedido de efeito suspensivo.

Comunique-se a decisão ao MM. Juízo *a quo*.

Intime-se a agravada para resposta.

Publique-se. Intimem-se.

São Paulo, 31 de julho de 2013.

Louise Filgueiras

Juíza Federal Convocada

(Decisão monocrática publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 07.08.2013, pp. 1352/1355).

Ementas

PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO OU ARBITRADO. DISCUSSÃO A RESPEITO DO CONCEITO DE FATURAMENTO. APLICABILIDADE DO ART. 8º, II, DA LEI 10.637/2002 (PIS) E ART. 10, II, DA LEI 10.833/2003 (COFINS).

RECURSO ESPECIAL Nº 1.354.506 - SP (2012/0240690-6)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

RECORRENTE : ENGEDISA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA

ADVOGADO : ALESSANDRA PEDROSO VIANA

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. PIS/PASEP E COFINS. ART. 3º, §1º, DA LEI N. 9.718/98. DISCUSSÃO A RESPEITO DO CONCEITO DE FATURAMENTO/RECEITA BRUTA PARA AS PESSOAS JURÍDICAS TRIBUTADAS PELO IMPOSTO DE RENDA COM BASE NO

LUCRO PRESUMIDO OU ARBITRADO. ART. 8º, II, DA LEI N. 10.637/2002 (PIS) E ART. 10, II, DA LEI N. 10.833/2003 (COFINS).

1. Não merece conhecimento o recurso especial que aponta violação ao art. 535, do CPC, sem, na própria peça, individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula n. 284/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia”.

2. Reconhecido o direito à repetição de indébito com base na inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98, deve ser reconhecido o mesmo direito após a vigência das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 para as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, diante da aplicação do art. 8º, II, da Lei n. 10.637/2002 e do art. 10, II, da Lei n. 10.833/2003, que excluem tais pessoas jurídicas da cobrança não-cumulativa do PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no REsp. n. 961.340/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 27.10.2009; REsp. n. 979.862/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 25.05.2010.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

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 no julgamento, a Seção, por unanimidade, conheceu parcialmente do recurso especial e, nessa parte, deu-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Ari Pargendler (voto-vista), Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins, Herman Benjamin e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento a Sra. Ministra Eliana Calmon.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília (DF), 14 de agosto de 2013.

(Ementa disponibilizada no DJe 1348, divulg 20.08.2013, public 21.08.2013, p. 777/778).

PIS. BASE DE CÁLCULO. EMENDAS CONSTITUCIONAIS DE REVISÃO 1/94, 10/96 E 17/97. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA MAIOR PARA INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E EQUIPARADAS. ISONOMIA.

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
578.846

ORIGEM :AMS - 200003990683690 - TRIBUNAL REGIONAL
FEDERAL

PROCED. :SÃO PAULO

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) :SANTOS CORRETORA DE CâMBIO E VALORES
S/A

ADV.(A/S) :ANGELA PAES DE BARROS DI FRANCO E
OUTRO(A/S)

RECTE.(S) :UNIÃO

ADV.(A/S) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIO-
NAL

JURISPRUDÊNCIA

RECDO.(A/S) :OS MESMOS

EMENTA

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EMENDAS CONSTITUCIONAIS DE REVISÃO 1/94, 10/96 E 17/97. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. EXCLUSÕES DETERMINADAS PELA MP 727/94 (REEDIÇÃO DA MP 517/94). VALIDADE. FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA MAIOR. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E EQUIPARADAS. ISONOMIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

Decisão: O Tribunal, por maioria, reputou constitucional a questão, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Joaquim Barbosa. Não se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia e Teori Zavascki. O Tribunal, por maioria, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Joaquim Barbosa. Não se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia e Teori Zavascki.

Ministro DIAS TOFFOLI

Relator

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 166/2013, divulg 23.08.2013, public 26.08.2013, p. 19).

IRPJ E CSLL. VENDAS A PRAZO PAGAS A DESTEMPO. INCIDÊNCIA NO MOMENTO DA VENDA E NÃO DO RECEBIMENTO DA VENDA. LEGALIDADE DOS JUROS E MULTA.

AC - 560213/CE - 0016589-21.2012.4.05.8100

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL MARCELO NAVARRO RIBEIRO DANTAS

ORIGEM : 10ª Vara Federal do Ceará

APTE : DASS NORDESTE CALÇADOS E ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA e filiais

ADV/PROC : MARIA IMACULADA GORDIANO OLIVEIRA BARBOSA e outros

APDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. FATURAS DE VENDAS A PRAZO PAGAS A DESTEMPO. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS DE MORA. POSSIBILIDADE. ACESSÓRIO SEGUE A SORTE DO PRINCIPAL. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. PRECEDENTES DESTA CORTE REGIONAL.

1. A sentença denegou segurança que objetivava afastar ato dito ilegal, consubstanciado na incidência de IRPJ e CSLL

sobre juros de mora derivados de faturas de vendas a prazo pagas com atraso.

2. A atualização do crédito pago a destempo (principal) envolve também o quinhão tocante ao Fisco (acessório). Conquanto

não haja riqueza nova, há patrimônio sobre o qual o IR e a CSLL não haviam incidido originalmente. Aos juros de mora aplica-se o mesmo raciocínio.

3. A natureza dos juros de mora é determinada pela natureza do principal, ao qual estão vinculados. Assim, se a prestação principal for tributável, também o serão os juros de mora sobre ela incidente.

4. In casu, as faturas mercantis pagas com atraso (principal) estão sujeitas à incidência de IRPJ e CSLL, nos termos da legislação tributária de regência, por ostentarem natureza de renda ou lucro, e não indenizatória. Os juros de mora sobre elas incidente (acessório) seguem-lhes a mesma sorte, representando acréscimo patrimonial sobre o qual deve incidir o IR e a CSLL.

JURISPRUDÊNCIA

5. “Hipótese em que os juros moratórios decorrentes de pagamento em atraso de faturas de cartões de crédito (encargos contratuais), por constituírem acréscimo patrimonial, devem sofrer a incidência do IRPJ e da CSLL” (AC 548963, Rel. Des. Fed. Luiz Alberto Gurgel de Faria).

6. Apelação não-provida.

A C Ó R D Ã O

Decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do voto do relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes nos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Recife, 20 de agosto de 2013.

Desembargador Federal MARCELO NAVARRO

RELATOR

(Ementa publicada no DJe TRF5 nº 161/2013, disponibilização 26.08.2013, p. 185).

FISCALIZAÇÃO DOS PRODUTORES DE BEBIDAS. INSTALAÇÃO DE MEDIDORES NOS EQUIPAMENTOS DE FABRICAÇÃO. SICOBÉ. LEGALIDADE.

APELREEX - 27641/CE - 0000008-28.2012.4.05.8100/01

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL MARCELO NAVARRO RIBEIRO DANTAS

ORIGEM : 10ª Vara Federal do Ceará

APTE : FAZENDA NACIONAL

APTE : CASA DA MOEDA DO BRASIL - CMB

ADV/PROC : RICARDO ZACHARSKI JUNIOR e outros

APDO : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS DO NORDESTE LTDA

ADV/PROC : NELSON BRUNO VALENÇA e outros

REMTE : JUÍZO DA 10ª VARA FEDERAL DO CEARÁ (FORTALEZA)

EMBTE : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS DO NORDESTE LTDA

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SISTEMA DE CONTROLE DE PRODUÇÃO DE BEBIDAS - SICOBÉ. LEI Nº 11.488/2007 E IN/RFB Nº 869/2008. RESSARCIMENTO À CASA DA MOEDA DO BRASIL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES DESTA CORTE E DO TRF DA 4ª REGIÃO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS NO ACÓRDÃO. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. DESCABIMENTO.

1. Os embargos de declaração não são meio próprio ao reexame da causa, devendo limitar-se ao esclarecimento de obscuridade, contradição ou omissão, in casu, inexistentes no acórdão embargado.

2. Matéria do recurso foi devidamente analisada, com motivação clara e nítida. Questões enfrentadas conforme as legislação e jurisprudência pertinentes. O magistrado não está obrigado a julgar de acordo com o pleiteado pelas partes, mas sim com o seu livre convencimento.

3. Deveras apreciado que:

- “o SICOBÉ é regido pela Lei nº 11.827/08, que acrescentou dispositivos à Lei nº 10.833/03, e, por remissão, também o rege a Lei nº 11.488/07, tendo sido editada a IN/RFB nº 869/2008, alterada pelas IN’s nºs 931/2009, 972/2009 e 1192/2011, para regulamentar o aludido instituto;

JURISPRUDÊNCIA

- a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN nº 869/2008, alterada pela de nº 1148/2011, que denominou os medidores de produção de bebidas como SICOBE - Sistema de Controle de Produção de Bebidas - , estabeleceu - ao menos numa primeira leitura de seus dispositivos - mecanismos para instalação desse equipamento e procedimentos de recolhimento (ressarcimento) e fiscalização;

- a lei tratou dos custos de ressarcimento como crédito presumido autorizando a compensação com débitos da Contribuição do PIS/COFINS e da COFINS;

- a Lei nº 11.488/2007 prevê, no seu art. 30, §§ 1º e 2º, sanções fiscais às empresas que impedirem ou retardarem a instalação dos equipamentos, de modo a IN nº 1148/2011 não teria extrapolado de seu poder regulamentar.

- a 'A IN SRF n. 869/2008 ao determinar que a falta de manutenção do sistema pela Casa da Moeda em virtude da ausência de ressarcimento dos valores que lhe são devidos importará em omissão do fabricante do fabricante levando a uma situação de 'anormalidade no funcionamento do sistema'. Assim, não extrapolou do previsto na lei em sentido estrito, mas apenas explicitou, dentro dos limites previstos na norma, o que a Administração entende por 'omissão praticada pelo estabelecimento industrial tendente a, mesmo após a instalação do sistema, prejudicar o seu normal funcionamento', nos termos do artigo 30, §1º, da Lei n. 11.488/2007.' (AG 08000327320124050000, Rel. Des. Federal Ivan Lira de Carvalho, 4ª Turma, PJe, decisão de 18/12/2012);

- 'a Instrução Normativa nº 869/2008 apenas explicita que constitui prática prejudicial ao normal funcionamento do sistema a falta de manutenção preventiva e corretiva, informada pela Casa da Moeda, em virtude do não ressarcimento dos custos do SICOBE, em conformidade com a Lei que, ao cominar a sanção, prevê como fato típico qualquer ação ou omissão praticada pelo fabricante que prejudique o normal funcionamento do SICOBE. O regulamento não institui novo fato típico, mas tão somente descreve uma prática que se amolda à conduta descrita

na lei.' (TRF 4ª Região, APELREEX 5000059-36.2010.404.7005/PR, 1ª Turma, Rel. Joel Ilan Paciornik, D.E. 05/07/2012);

- afasta-se a alegação de ofensa ao princípio da legalidade.”

4. Desnecessário o exame dos arts. 102, caput, alínea “1”, e 195, § 5º, da CF/88, 1º, § 3º, da Lei nº 6.205/75, 1º e 2º, da Lei nº 6.147/74, 1º do Decreto nº 20.910/32, 2º do DL nº 4.597, 219, § 5º, do CPC, 37 da Lei nº 8.213/91, 37 do Decreto nº 3.048/99, 1º-F da Lei nº 9.494/97 e 5º da Lei nº 11.960/09. A decisão basilar-se em matéria pacificada no STJ.

5. Possível erro do julgamento deve ser sanado por recurso próprio.

6. Embargos de declaração não-providos.

A C Ó R D Ã O

Decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negar provimento aos embargos de declaração, nos termos do voto do relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes nos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Recife, 20 de agosto de 2013.

Desembargador Federal MARCELO NAVARRO

RELATOR

(Ementa publicada no DJe TRF5 nº 161/2013, disponibilização 26.08.2013, p. 188/189).

IRPJ. PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. TORNA. GANHO DE CAPITAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº
0034598-38.2012.4.03.0000/SP

JURISPRUDÊNCIA

2012.03.00.034598-2/SP

RELATOR : Desembargador Federal CARLOS MUTA

AGRAVANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

INTERESSADO : ITAU UNIBANCO S/A e outros

: MORGAN STANLEY URUGUAY LTDA

: MORGAN STANLEY E CO INTERNACIONAL PLC

ADVOGADO : LEO KRAKOWIAK e outro

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 2 VARA DE SAO PAULO>1ª
SSJ>SP

AGRAVADA : DECISÃO DE FOLHAS

No. ORIG. : 00161029120124036100 2 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INOMINADO. ARTIGO 557, CPC. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ. PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. TORNA. GANHO DE CAPITAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MULTA DE CARÁTER PROTELATÓRIO. DESPROVIMENTO DO RECURSO.

1. O artigo 557 do Código de Processo Civil é aplicável quando existente jurisprudência dominante acerca da matéria discutida e, assim igualmente, quando se revele manifestamente procedente ou improcedente, prejudicado ou inadmissível o recurso, tendo havido, na espécie, o específico enquadramento do caso no permissivo legal, como expressamente constou da respectiva fundamentação.

2. Caso em que concedida liminar, em mandado de segurança, que garantiu aos impetrantes *“a suspensão da exigibilidade, nos termos do art. 151, inciso IV do CTN, do crédito tributário correspondente à alienação de ações da TAM efetuadas pelos coimpetrantes Morgan Stanley Uruguay*

Ltda e Morgan Stanley & Co International PLC em decorrência da Oferta Pública de Ações ('OPA'), que se deu no âmbito do processo de concentração de negócios entre as empresas de transporte aéreo LAN e TAM”.

3. As impetrantes alegam que possuíam ações da TAM S.A, e que, em razão da associação dessa companhia com a LAN Airlines S.A, criando a LATAM Airlines Group S.A, foi realizada oferta pública de permuta daquelas ações da TAM com BDRs da LAN, por mandamento legal, com a finalidade de efetuar o cancelamento de registro da TAM na BM&FBOVESPA.

4. A operação foi anunciada no “*Edital de Oferta Pública de Permuta de Ações para Cancelamento de Registro de Companhia Aberta e Conseqüente Saída do Nível 2 de Governança Corporativa da BM&FBOVESPA S.A - Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros*”, com pormenorização do procedimento de permuta.

5. O cancelamento de registro de companhia aberta para negociações de valores mobiliários não pode ser efetuado por simples requerimento, havendo exigência legal condicionando à aquisição da totalidade das ações emitidas pela companhia em circulação, daí a oferta pública para permuta de ações, conforme determina o artigo 4º, §4º da Lei 6.404/76.

6. A Comissão de Valores Mobiliários editou a IN CVM 361/2002, com o objetivo de, dentre outros pontos, regulamentar a oferta pública de aquisição de ações de companhia aberta (OPA) obrigatória, realizada como condição do cancelamento do registro de companhia aberta, por força do § 4º do art. 4º da Lei 6.404/76 e do § 6º do art. 21 da Lei 6.385/76 (artigo 2º, I).

7. O §3º do inciso I do artigo 2º dessa IN dispôs que “*para os efeitos desta Instrução, considera-se OPA a oferta pública efetuada fora de bolsa de valores ou de entidade de mercado de balcão organizado, que vise à aquisição de ações de companhia aberta, qualquer que seja a quantidade de ações visada pelo ofertante*”.

8. O artigo 4º, VII, determina que “*a OPA será efetivada em leilão em bolsa de valores ou entidade de mercado de balcão organizado, salvo*

se, tratando-se de OPA voluntária ou para aquisição de controle, que não estejam sujeitas a registro, for expressamente autorizada pela CVM a adoção de procedimento diverso”.

9. A IN prevê, no mínimo, duas fases constituintes da OPA: uma fora de bolsa de valores, com oferta pública de aquisição, utilizando-se de *“qualquer meio de publicidade da oferta de aquisição, inclusive correspondência, anúncios eletrônicos ou esforços de aquisição”* (artigo 2º, §4º), de *“de maneira a assegurar tratamento eqüitativo aos destinatários, permitir-lhes a adequada informação quanto à companhia objeto e ao ofertante, e dotá-los dos elementos necessários à tomada de uma decisão refletida e independente quanto à aceitação da OPA”* (artigo 4º, II); outra dentro da bolsa de valores, referindo-se ao leilão de aquisição, no caso, da totalidade das ações em circulação, emitidas pela companhia a ter seu registro cancelado (artigo 4º, VII - *“a OPA será efetivada em leilão em bolsa de valores ou entidade de mercado de balcão organizado, salvo se, tratando-se de OPA voluntária ou para aquisição de controle, que não estejam sujeitas a registro, for expressamente autorizada pela CVM a adoção de procedimento diverso”*).

10. A relevância dessa distinção encontra-se na aplicação da norma isentiva de imposto de renda contida no artigo 81, §§1º e 2º da Lei 8.981/1995.

11. A OPA realizada pela TAM consistiu em permuta de ações dessa companhia por títulos representativos de valores mobiliários emitidos no exterior pela LAN, conforme autorizado pelo artigo 6º, II da IN CVM 361/2002 (*“de permuta, quando o pagamento proposto deva ser realizado em valores mobiliários, os quais deverão ser de emissão de companhia aberta, admitidos à negociação no mercado de valores mobiliários, emitidos ou a emitir”*).

12. O alegado ganho de capital auferido pelas co-impetrantes, fato gerador do imposto de renda, decorreria do leilão em bolsa de valores, pela permuta de valores mobiliários e diferença no valor de aquisição, e não da simples oferta pública, com anúncio publicitário externo ao am-

biente da bolsa de valores, daí a manifesta plausibilidade jurídica de adequação do fato à norma isentiva do artigo 81, §§1º e 2º da Lei 8.981/1995.

13. O ganho de capital seria, de fato, obtido em operação em bolsa de valores (permuta), mesmo porque a simples oferta pública, com divulgação em qualquer meio de publicidade, em havendo posterior revogação, não teria ocasionado qualquer ganho de capital, não se podendo, apenas por existir essa etapa externa, concluir que não se trate de operação realizada em bolsa, sendo, portanto, manifesta a improcedência deste recurso.

14. Sequer se pode declarar com segurança, em face dos diversos precedentes regionais, que dessa operação de permuta sem torna decorra ganho de capital, com incidência do imposto de renda. **15.** Por fim, incabível o afastamento da multa de 1% sobre o valor da causa por oposição de embargos declaratórios com caráter protelatório.

16. Restou devidamente fundamentada a aplicação da multa processual, cabendo ressaltar que não se prestam os embargos declaratórios a suprir dúvida subjetiva da parte. De fato, evidenciado que, embora extensamente abordadas as questões então devolvidas, a agravante insistiu, com embargos declaratórios, em pleitear reforma, a pretexto de omissão, porém inserindo discussão no sentido da existência de *error in iudicando*, usando de embargos declaratórios de forma manifestamente imprópria, logrando interrupção de prazo para a interposição do agravo à Turma, assim protelando o curso natural do processo, deduzindo, pois, pretensão protelatória e ilegal, incompatível com os princípios da celeridade e eficiência na prestação jurisdicional, suficiente e bastante para a sanção prevista no artigo 538, parágrafo único, do Código de Processo Civil.

17. Plenamente configurado, pois, o intento protelatório dos embargos de declaração, opostos não para sanar qualquer dos vícios do artigo 535 do Código de Processo Civil, mas para mera rediscussão de alegações e de provas já motivadamente enfrentadas, resultando em postergação da tramitação regular do feito, com interposição de recurso manifestamente improcedente, em detrimento dos princípios da celeridade e eficiência da prestação jurisdicional, de modo que o abuso verificado justifica, na

JURISPRUDÊNCIA

forma do artigo 538, parágrafo único, do Código de Processo Civil, a imposição da multa processual.

18. Agravo inominado desprovido.

ACÓRDÃO

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

São Paulo, 05 de setembro de 2013.

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

(Acórdão disponibilizado no DE da JF 3ª Região, divulgação 13.09.2013, pp. 1042/1044).