

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

IPI. EQUIPARAÇÃO DE ESTABELECIMENTO ATACADISTA OU VAREJISTA QUE ADQUIRE PRODUTOS ESTRANGEIROS A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. ART. 79 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. CONSTITUCIONALIDADE.

XXXI – ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE
2005.50.01.004481-9

Nº CNJ : 0004481-70.2005.4.02.5001
Relatora : DESEMBARGADORA FEDERAL SALETE MAC-CALÓZ
ARGUENTE : WWP WORLD WIDE PARTNERSHIP TRADING IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA
Advogado : Francisco De Assis Rodrigues De Oliveira (ES005542) E Outros
ARGUIDO : UNIAO FEDERAL / FAZENDA NACIONAL
Origem : 2ª VARA FEDERAL CÍVEL DE VITÓRIA/ES (200550010044819)

RELATÓRIO

Trata-se de arguição de inconstitucionalidade relativa ao artigo 79 da Medida Provisória n. 2158-35, de 24 de agosto de 2001, que trata da equiparação de estabelecimento atacadista ou varejista que adquire produtos estrangeiros a estabelecimento industrial, para fins de incidência do IPI, por violação aos artigos 153, inciso IV e 154, inciso I, ambos da Constituição Federal de 1988, e cuja submissão ao Plenário desta Corte foi determinada pela 3ª Turma Especializada, por ocasião da Questão de Ordem de fl. 117, em virtude da regra prevista no artigo 97 da CF, nos autos do Mandado de Segurança n. 2005.50.01.004481-9.

O Ministério Público Federal manifestou-se às fls.128/134, opinando no sentido da declaração de constitucionalidade do dispositivo legal citado.

JURISPRUDÊNCIA

Vieram os autos redistribuídos a esta Relatora.

É o relatório. Peço dia para julgamento.

SALETE MACCALÓZ

Relatora

XXXI – ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE
2005.50.01.004481-9

VOTO

Tratam os presentes autos de alegada inconstitucionalidade do artigo 79 da MP 2158-35, de 24 de agosto de 2001, o qual equipara a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Não vislumbro, no entanto, a citada inconstitucionalidade.

A Constituição Federal não cria impostos, mas sim, delimita as competências tributárias de cada pessoa política permitindo que estas os institua, por meio de lei.

Assim, o artigo 153, IV, da CF limitou-se a prever a competência da UNIÃO para instituir imposto sobre produtos industrializados:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

Nos termos do artigo 146 da Constituição Federal, cabe à lei complementar dispor acerca das normas gerais da legislação tributária, definir os tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, dentre eles o IPI, delimitar seus fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66, recepcionada com a natureza de lei complementar), nos termos em que dispõe o mencionado artigo 146, elenca, no seu artigo 46, os fatos geradores do IPI. Assim dispõe o referido dispositivo legal:

Artigo 46: O Imposto, de competência da União, sobre Produtos Industrializados tem como fato gerador:

- I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira.
- II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
- III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

O artigo 51 do CTN traz os sujeitos passivos do imposto:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

- I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;
- II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
- III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
- IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

JURISPRUDÊNCIA

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

Neste aspecto é importante ressaltar, como bem lembrou o ilustre membro do MPF, em seu parecer: “Em verdade, os elementos do imposto em comento encontram-se previstos no Código Tributário Nacional, o qual ostenta status de lei complementar e a quem compete definir, nos termos do artigo 146 da CR/88, os ‘respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes’. Por esse motivo, qualquer norma que estabeleça um desses elementos, como é o caso do art. 79 da MP n. 2.158-35/2001, pode acarretar, no máximo, em afronta às disposições do CTN, mas nunca em ofensa direta à Constituição.”

De fato, o Supremo Tribunal Federal já assentou, inclusive em situação muito similar a presente que: “É evidente a impossibilidade de cotejo direto do ato impugnado com o texto da Constituição do Brasil. Não há como afirmar sua inconstitucionalidade sem o prévio cotejo de seu texto com o art. 51 do Código Tributário Nacional. Daí porque a ofensa à Constituição seria indireta, manifestando-se em primeiro plano, uma questão de legalidade”¹.

Por outro lado, foi arguida como inconstitucional a própria equiparação legalmente prevista.

Conforme leciona Aliomar Baleeiro², em relação ao IPI o “o CTN escolheu, para fato gerador, três hipóteses diversas, ou momentos característicos da entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização”.

Portanto, tem o Imposto sobre Produtos Industrializados diferentes hipóteses de incidência, bases de cálculos e sujeitos passivos; conseqüentemente, em

1. RE 586.496 AgR/RJ.

2. Direito Tributário Brasileiro, 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977, pág. 184.

havendo diferentes modalidades deste imposto, afastada está qualquer possibilidade de ofensa ao princípio da isonomia.

A lei não faz qualquer distinção quanto ao local da industrialização do produto, ou da pessoa que realiza o fato gerador, nem sequer importa a sua destinação.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado³:

“O âmbito constitucional do imposto em tela é o produto industrializado. Basta a exigência deste. Não importa onde tenha ocorrido a industrialização. Assim, o Código Tributário Nacional podia validamente delimitar, como delimitou em seu art. 46, esse âmbito constitucional.”

Assim é que o imposto aqui retratado incide sobre o produto industrializado e não sobre a industrialização em si, pouco importando se essa ocorreu dentro ou fora do país, o que significa que a incidência do IPI é sobre o produto.

Desta forma, como ressaltou o MPF, em seu parecer: “sendo a hipótese de incidência do IPI a realização de operações com o produto industrializado, e não a industrialização do produto em si, conclui-se que a lei pode determinar, como sujeito passivo do tributo outro estabelecimento que não o industrial, exatamente como o fez o art. 79 da MP n. 2158-35/2001, não havendo nisso qualquer afronta ao art. 153, inciso IV, da CR/88.”

Como se vê, a tributação do IPI encontra seus parâmetros no artigo 153, IV, da Constituição Federal, e não excluiu a incidência do aludido imposto sobre os produtos importados, sendo o desembaraço aduaneiro o seu fato gerador, nos moldes indicados pelo artigo 46, I, do CTN.

Assim, a Medida Provisória nº 2158-35/2001 tem força de lei e traça uma regra de equiparação, e que não viola o princípio da isonomia, pois direcionada a todos os contribuintes da categoria na mesma situação.

3. in Comentários ao Código Tributário Nacional, São Paulo, Atlas, 2003.

JURISPRUDÊNCIA

Com efeito, o dispositivo legal ora criticado está em perfeita sintonia com o princípio da igualdade tributária posta no artigo 150, III, da CF, eis que apenas equiparou a estabelecimento industrial os sujeitos que se encontram na situação ali descrita, não se podendo olvidar que o próprio artigo 51 do CTN, estabelece em seu inciso II o industrial ou quem a lei a ele equiparar, como contribuintes do IPI.

Portanto foi a própria lei complementar, no caso o CTN, norma geral em matéria tributária (artigo 146, III, da CF) que antecipou a equiparação feita pela Medida Provisória n. 2158-35/2001, em seu artigo 79.

É importante destacar que existem outros estabelecimentos equiparados a industrial. Basta, para tanto, uma simples leitura do artigo 9º do Decreto 7212, de 15 de junho de 2010 (RIPI):

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos

II - os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II e , , alteração 1a, e ;

IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos e ;

V - os estabelecimentos comerciais de produtos do Capítulo 22 da TIPI, cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob

marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda

VI - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nas Posições 71.01 a 71.16 da TIPI

VII - os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores que deem saída a bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificados nas Posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI e acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, com destino aos seguintes estabelecimentos

a) industriais que utilizarem os produtos mencionados como matéria-prima ou produto intermediário na fabricação de bebidas;

b) atacadistas e cooperativas de produtores; ou

c) engarrafadores dos mesmos produtos;

VIII - os estabelecimentos comerciais atacadistas que adquirirem de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira, classificados nas Posições 33.03 a 33.07 da TIPI

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, e

X - os estabelecimentos atacadistas dos produtos da Posição 87.03 da TIPI

XI - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nos Códigos e Posições 2106.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do Código 2202.90.00, e 22.03, da TIPI, de fabricação nacional, sujeitos ao imposto conforme regime geral de tributação de que trata o art. 222 e e

XII - os estabelecimentos comerciais varejistas que adquirirem os produtos de que trata o inciso XI, diretamente de estabelecimento industrial, ou de encomendante equiparado na forma do inciso XIII e e

XIII - os estabelecimentos comerciais de produtos de que trata o inciso XI, cuja industrialização tenha sido por eles encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda e

JURISPRUDÊNCIA

XIV - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nos Códigos e Posições 2106.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do Código 2202.90.00, e 22.03, da TIPI, de procedência estrangeira, sujeitos ao imposto conforme regime geral de tributação de que trata o art. 222 e

XV - os estabelecimentos comerciais varejistas que adquirirem os produtos de que trata o inciso XIV, diretamente de estabelecimento importador e

Não é demais asseverar que o IPI é um imposto seletivo, plurifásico e não cumulativo, e seu montante integra o preço final do produto. Como o IPI é um imposto indireto, não se pretende onerar a produção ou o comércio, mas o próprio consumo.

Além disso, a submissão deste tributo à seletividade, possibilita que a lei lhe dê tratamentos diferenciados como no caso do artigo 79 da MP n. 2158-35/2001. Assim, ao adquirir, na condição de atacadista ou varejista, produtos de estabelecimento importador, verifica-se a ocorrência daquela hipótese de incidência, sem que haja ofensa alguma a dispositivo seja constitucional ou legal.

De outro lado, foi sustentado ainda que a exigência do recolhimento do IPI, nos moldes da MP 2158-35/2001, consubstanciaria verdadeiro *bis in idem* pois “o desembaraço aduaneiro como momento de ocorrência do fato gerador do IPI, na verdade, fixou o instante de concretização da hipótese de incidência de outro tributo – o Imposto de Importação.” em clara afronta ao inciso I do artigo 154 da CF.

Tal tese, porém, não prospera. Assim dispõe o retromencionado dispositivo constitucional:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

(...)

O IPI, ao contrário, como já visto anteriormente, trata-se de imposto já previsto constitucionalmente no inciso IV do artigo 153 do CF, não se aplicando a ele o regramento posto no inciso I do artigo 154 da CF.

De fato, como este tributo incide sobre o produto industrializado e não sobre a industrialização em si, pouco importa se essa ocorreu dentro ou fora do país, o que significa que a incidência do IPI não é sobre a importação, mas sim sobre o produto.

Portanto a mercadoria importada pode também ser tributada pelo IPI sendo o desembaraço aduaneiro o aspecto temporal para a incidência do imposto.

Em relação à alegação de *bis in idem*, por ocasião do desembaraço aduaneiro, que ocorreria na incidência concomitante do IPI com o Imposto de Importação, o STJ já decidiu que a “questão em foco foi objeto das lentes de Hugo de Brito Machado, que diagnosticou que não se cuida de bitributação, mas, na verdade, de *bis in idem*, o que não configura inconstitucionalidade alguma, pois as exações, leiam-se IPI e imposto de importação, pertencem à competência tributária da mesma pessoa política, a União”(REsp 846.667/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 7.3.2007).

Ainda, em relação à alegação de que o artigo 79 da Medida Provisória n. 2158-35/2001 violaria os princípios da legalidade, da segurança jurídica, da não surpresa e de não submetimento do legislador à Constituição, pauto-me pelas palavras do MPF que em seu parecer destacou: “a disciplina de temas relacionados ao IPI e a outros impostos federais via medida provisória, que possui força de lei, é hoje admitida com tranquilidade na seara tributária, desde que esta não incida nas vedações previstas no art. 62, §1º, da CR/88, o que não é o caso da medida provisória em comento”.

JURISPRUDÊNCIA

Por estas razões, rejeito a argüição de inconstitucionalidade do artigo 79 da Medida Provisória n.º 2158-35/2001, determinando o envio dos autos à Turma Julgadora para prosseguimento na apreciação da remessa necessária e da apelação.

É como voto.

SALETE MACCALÓZ

Relatora

EMENTA

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ARTIGO 79 DA MP 2158-35/2001. EQUIPARAÇÃO DE ESTABELECIMENTO ATACADISTA OU VAREJISTA A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. INCIDÊNCIA DE IPI. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO A NORMA CONSTITUCIONAL.

1. O artigo 153, IV, da CF apenas prevê a competência da UNIÃO para instituir imposto sobre produtos industrializados, cabendo à lei complementar dispor acerca das normas gerais da legislação tributária, definir os tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, dentre eles o IPI, delimitar seus fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes.

2. O Supremo Tribunal Federal já assentou, inclusive em situação muito similar a presente que: “É evidente a impossibilidade de cotejo direto do ato impugnado com o texto da Constituição do Brasil. Não há como afirmar sua inconstitucionalidade sem o prévio cotejo de seu texto com o art. 51 do Código Tributário Nacional. Daí porque a ofensa à Constituição seria indireta, manifestando-se em primeiro plano, uma questão de legalidade”.

3. Em relação à argüição de inconstitucionalidade da própria equiparação legalmente prevista, é certo que o IPI incide sobre o produto industrializado e

não sobre a industrialização em si, pouco importando se essa ocorre dentro ou fora do país, o que significa que a incidência do IPI é sobre o produto.

4. A tributação do IPI encontra seus parâmetros no artigo 153, IV, da Constituição Federal, e não excluiu a incidência do aludido imposto sobre os produtos importados, sendo o desembaraço aduaneiro o seu fato gerador, nos moldes indicados pelo artigo 46, I, do CTN.

5. A Medida Provisória nº 2158-35/2001 tem força de lei e traça uma regra de equiparação, e que não viola o princípio da isonomia, pois direcionada a todos os contribuintes da categoria na mesma situação.

6. O artigo 79 da MP 2158-35/2001 está em perfeita sintonia com o princípio da igualdade tributária posta no artigo 150, III, da CF, eis que apenas equiparou a estabelecimento industrial os sujeitos que se encontram na situação ali descrita, sendo que o próprio artigo 51 do CTN, estabelece em seu inciso II o industrial, ou quem a lei a ele equiparar, como contribuintes do IPI.

7. Portanto, foi a própria lei complementar, no caso o CTN, norma geral em matéria tributária (artigo 146, III, da CF) que antecipou a equiparação feita pela Medida Provisória n. 2158-35/2001, em seu artigo 79.

8. Em relação à alegação de bis in idem, por ocasião do desembaraço aduaneiro, que ocorreria na incidência concomitante do IPI com o Imposto de Importação, o STJ já decidiu que a “questão em foco foi objeto das lentes de Hugo de Brito Machado, que diagnosticou que não se cuida de bitributação, mas, na verdade, de bis in idem, o que não configura inconstitucionalidade alguma, pois as exações, leiam-se IPI e imposto de importação, pertencem à competência tributária da mesma pessoa política, a União”(REsp 846.667/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 7.3.2007).

9. Inexiste violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da não surpresa e de não submetimento do legislador à Constituição, pois “a disciplina de temas relacionados ao IPI e a outros impostos federais via medida provisória, que possui força de lei, é hoje admitida com tranquilidade na seara tributária, desde que esta não incida nas vedações previstas no art. 62, §1º, da CR/88, o que não é o caso da medida provisória em comento”.

10. Arguição de inconstitucionalidade do artigo 79 da Medida Provisória n.º 2158-35/2001 rejeitada.

JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas: Decidem os membros do Pleno do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, rejeitar a presente argüição de inconstitucionalidade, na forma do voto da Relatora.

Rio de Janeiro, 5 de março de 2012 (data do julgamento).

SALETE Maria Polita MACCALÓZ

Relatora

(Ementa disponibilizada no E-DJF 2ª Região de 13.03.2012, p. 1).

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO POR DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. ANÁLISE EM RECURSO ESPECIAL. QUALIFICAÇÃO DOS FATOS. AFASTAMENTO DA SÚMULA N. 7 DO STJ.

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.279.422 - SP (2011/0167554-6)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : FAZENDA PUBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADORA : MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO

AGRAVADO : JORGE DE MELLO RODRIGUES

ADVOGADO : JORGE DE MELLO RODRIGUES E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

Cuida-se de agravo regimental interposto pela FAZENDA PUBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO em desfavor da decisão monocrática de minha

relatoria que apreciou recurso especial, com o objetivo de reformar acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado (e-STJ fl. 298):

“EMBARGOS DO DEVEDOR - EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - PRESCRIÇÃO INOCORRENTE – REGULARIDADE RECONHECIDA DA PARTICIPAÇÃO DO SÓCIO NO PÓLO PASSIVO - HIGIDEZ DA EXECUÇÃO E DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA RECONHECIDA - CERCEAMENTO DE DEFESA INOCORRENTE - DESNECESSIDADE DE PRÉVIO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO - REDUÇÃO DA MULTA DE 30% PARA 20% DETERMINADA - RECURSO PROVIDO EM PARTE PARA ESTE FIM.”

A decisão agravada deu provimento ao recurso especial do agravado, nos termos da seguinte ementa (e-STJ fl. 418):

“TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO SEM PODERES DE GERÊNCIA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE POSTERIOR À RETIRADA DO SÓCIO. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. “

Aduz o agravante que o recurso especial não poderia ter sido conhecido, haja vista que “o v. acórdão local, a esse propósito, chancelou as premissas fáticas constantes da r. sentença (e-STJ fl. 172)” (e-STJ fl. 429), o que atrai o óbice da Súmula 7/STJ.

Pugna para que, caso não seja reconsiderada a decisão agravada, submeta-se o presente agravo à apreciação da Turma.

Dispensada a oitiva do agravado.

É, no essencial, o relatório.

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.279.422 - SP (2011/0167554-6)

JURISPRUDÊNCIA

EMENTA

TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO SEM PODERES DE GERÊNCIA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE POSTERIOR À RETIRADA DO SÓCIO. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DIREITO.

1. Discute-se nos autos o redirecionamento da execução fiscal para sócio não gerente em caso de dissolução irregular da empresa.

2. Na hipótese, a responsabilização do sócio recorrente foi considerada pelas instâncias ordinárias por compartilharem o entendimento de que, mesmo que o desligamento da empresa tenha ocorrido anteriormente à dissolução irregular da sociedade, a saída ocorreu depois de constituído o crédito tributário, e ajuizada a presente execução. O Tribunal de origem deixou de considerar, ainda, que o sócio recorrente nem sequer exerceu qualquer função de diretor, gerente ou administrador.

3. “O redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa ao tempo da ocorrência da dissolução.” (EAg 1.105.993/RJ, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, julgado em 13.12.2010, DJe 1ª.2.2011.)

4. É viável o presente recurso especial, uma vez que a errônea interpretação ou capitulação dos fatos penetra na órbita da qualificação jurídica destes, o que afasta o óbice contido na Súmula 7/STJ.

5. Manutenção da decisão que deu provimento ao recurso especial para afastar o sócio recorrente do redirecionamento da execução fiscal.

Agravo regimental improvido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

Em que pese o esforço contido nas razões de agravo regimental, não prospera a pretensão recursal de reforma da decisão prolatada.

Conforme consignado na análise monocrática, discute-se nos autos o redirecionamento da execução fiscal para sócio não gerente, em caso de dissolução irregular da empresa.

DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que o redirecionamento contra sócio-gerente somente tem lugar com a prova de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência de lei ou a estatuto, não decorrendo da simples inadimplência no recolhimento de tributos.

Somente a existência de dolo no inadimplemento da obrigação configura infração legal necessária para efetivação da responsabilidade do sócio, que não é objetiva, exigindo a configuração de alguma das hipóteses fáticas ali descritas, sendo ônus do exequente tal demonstração.

A responsabilização do sócio recorrente foi considerada pelas instâncias ordinárias, por compartilharem o entendimento de que, mesmo que o desligamento da empresa tenha ocorrido anteriormente à dissolução irregular da sociedade, “ocorreu depois de constituído o crédito tributário, e a ajuizada a presente execução” (e-STJ fl. 172). O Tribunal de origem deixou de considerar, ainda, que o sócio recorrente nem sequer exerceu qualquer função de diretor, gerente ou administrador.

Ocorre que o pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador.

Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da dissolução, é indispensável, antes, que aquele responsável

JURISPRUDÊNCIA

pela dissolução tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente optou pela irregular dissolução da sociedade (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da dissolução irregular).

Não é outro o entendimento desta Corte, conforme recente decisão da Primeira Seção:

“EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE POSTERIOR À RETIRADA DO SÓCIO-GERENTE. INCABIMENTO.

1. O redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa ao tempo da ocorrência da dissolução.

2. Precedentes de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção.

3. Embargos de divergência acolhidos.”

(EAg 1.105.993/RJ, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, julgado em 13.12.2010, DJe 1ª.2.2011.)

Ainda nesse sentido, os seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. EX-SÓCIO. ART. 135 DO CTN. NÃO COMPROVAÇÃO DE ATOS DE MÁ-FÉ OU EXCESSO DE PODERES AO TEMPO EM QUE COMPUNHA O QUADRO SOCIETÁRIO. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. O redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa ao tempo da ocorrência da dissolução, ou, no caso de ex-sócio, de que agiu com excesso de poderes ao tempo em que compunha os quadros societários.

2. Agravo regimental não provido.”

(AgRg no Ag 1.345.913/RJ, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, julgado em 4.10.2011, DJe 13.10.2011.)

“PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO REGIMENTAL COM RAZÕES DISSOCIADAS DA DECISÃO AGRAVADA. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA 284/STF. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. NÃO-PREENCHIMENTO DOS

PRESSUPOSTOS DO ART. 135 DO CTN. INADMISSIBILIDADE.

1. Faz necessário registrar que apesar do agravante insurgir-se contra a incidência da Súmula 07/STJ, a decisão agravada negou provimento ao agravo de instrumento sob o argumento de que o fundamento do acórdão recorrido estava em consonância com a jurisprudência desta Corte, incidindo no caso a Súmula 83/STJ. Diante das razões completamente dissociadas apresentadas em agravo regimental aplico, por analogia, a Súmula 284/STF.

2. Reafirmo o fundamento apresentado na decisão agravada e acrescento que na sessão de julgamento realizada em 11.3.2009, foi julgado o Recurso Especial n. 1.107.728/SP, representativo de controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC, em que se firmou o entendimento segundo o qual é ‘pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa’.

3. Agravo regimental não conhecido.”

(AgRg no Ag 1.005.938/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 23.3.2010, DJe 12.4.2010.)

JURISPRUDÊNCIA

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PRETENDIDO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL FUNDADO NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. SÓCIOS QUE NÃO DETINHAM PODER DE GERÊNCIA À ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL.

1. A controvérsia consiste em saber se cabe – na hipótese de dissolução irregular da sociedade – o redirecionamento da execução fiscal contra determinado sócio cujo nome consta da Certidão de Dívida Ativa, ainda que este não exerça poder de gerência à época da dissolução irregular.

2. O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade tributária.

3. Nos presentes autos, ao desprover o agravo de instrumento do INSS, o Tribunal de origem deixou consignado que somente após a retirada dos sócios houve a dissolução irregular da sociedade. Em assim decidindo, a Turma Regional não contrariou os arts. 135, III, e 202, I, do Código Tributário Nacional, e 2º, § 5º, I, e 3º, da Lei 6.830/80, tampouco divergiu da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça.

4. Agravo regimental desprovido.”

(AgRg no REsp 1.060.594/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 2.4.2009, DJe 4.5.2009.)

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135, CTN. RETIRADA DO SÓCIO DA EMPRESA EXECUTADA. DATA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA N. 7/STJ.

1. Conforme entendimento assentado nesta Corte, o redirecionamento da execução fiscal e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa apenas é cabível quando se demonstrar ter agido com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.

(...)

3. Precedentes da Turma que preconizam a impossibilidade de responsabilização do sócio-gerente que se retira da sociedade executada em período anterior à constatação da dissolução irregular.

4. Hipótese em que a instância ordinária concluiu pela ausência de comprovação a respeito da data em que ocorreu a dissolução irregular da sociedade, de maneira que o afastamento de tal conclusão importa o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que não se admite em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ). Precedentes.

5. Recurso especial não conhecido.”

(REsp 1.035.260/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 23.4.2009, DJe 13.5.2009.)

Logo, tendo em vista que o recorrente tratava-se de sócio sem poderes de gerência ou direção e que se desligou da empresa anteriormente à dissolução irregular, não ocorre a responsabilidade prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional.

Não merece reforma, portanto, a decisão que deu provimento ao recurso especial para afastar o sócio recorrente do redirecionamento da execução fiscal.

DA INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 7/STJ.

Por fim, deve ficar registrado que a hipótese vertente não trata apenas de matéria puramente de fato. Em verdade, cuida-se de qualificação jurídica dos fatos, que se não confunde com matéria de fato.

A distinção entre “juízo de fato” e “juízo de valor” mostra-se intensamente controversa, principalmente em face da sistematização que se pretende imprimir às ciências sociais e, sobretudo, ao Direito. O “fato” e o “direito” revelam-se qualitativa e materialmente análogos, pois, consoante os ensinamentos de Antônio Castanheira Neves, não tem sentido “o querer reduzir a realidade, o

mundo real (não apenas ‘idéia’ transcendental) do homem real (não do ‘sujeito em geral’ ou gnoseológico) a ‘puro facto’ ou vê-lo apenas como a matéria de puros juízos-de-facto. O que nela verdadeiramente é dado não são os átomos perceptivos e independentes da determinação abstracta, mas situações, acontecimentos, unitárias realidades de sentido” (in “Questão de Facto-Questão de Direito ou o Problema Metodológico da Juridicidade”, Coimbra: Livraria Almedina, 1967, p. 500).

Embora tradicionalmente se distinga “questão de fato” da questão de saber “o que aconteceu” (fato) se subsume à norma jurídica (direito), por vezes, uma situação de fato somente pode ser descrita com as expressões da ordem jurídica. Assim, para que se possa perguntar com sentido pela “existência” de um acontecimento, é preciso que esse acontecimento seja apreciado, interpretado e valorado de forma jurídica (cf. Karl Larenz, “Metodologia da Ciência do Direito”, 2ª ed., Fundação Calouste Gulbenkian, pp. 295/296).

Há hipóteses, portanto, em que a “seleção” da situação de fato atinge uma tal profundidade que, ao final de sua análise, também já se realizou a apreciação jurídica. Nesse contexto, ensina José Carlos Barbosa Moreira, que, quando “se passa de semelhante averiguação à qualificação jurídica do fato apurado, mediante o respectivo enquadramento de determinado conceito legal, já se enfrenta questão de direito. Basta ver que, para afirmar ou para negar a ocorrência de tal ou qual figura jurídica, necessariamente se interpreta a lei. Interpretação é o procedimento pelo qual se determinam o sentido e o alcance da regra de direito, a sua compreensão e a sua extensão. Dizer que ela abrange ou não abrange certo acontecimento é, portanto, interpretá-la. Admitir a abrangência quando o fato não se encaixa na moldura conceptual é aplicar erroneamente a norma, como seria aplicá-la erroneamente não admitir a abrangência quando o fato se encaixasse na moldura conceptual. Em ambos os casos, viola-se a lei, tanto ao aplicá-la a hipótese não contida em seu âmbito de incidência, quanto ao deixar de aplicá-la a hipótese nele contida” (in “Temas de Direito Processual” – Segunda Série, Saraiva, 1980, p. 235).

Na lição de José Afonso da Silva, “os erros do juiz podem derivar de uma má interpretação das questões de fato ou da má compreensão de direito. Significa dizer que o juiz, por qualquer circunstância, não compreende o sentido das condutas (fatos) sob seu conhecimento (erro de fato), ou não compreende o sentido dos esquemas genéricos, o Direito escrito, invocados, no processo, e que orientam aquelas condutas, e lhe servem de guia na interpretação das várias intencionalidades objetos do seu juízo (erro de direito)”. (in “Do Recurso Extraordinário no Direito Processual Brasileiro”, RT, p. 131).

Assim, é viável o presente recurso especial, uma vez que a errônea interpretação ou capitulação dos fatos penetra na órbita da qualificação jurídica destes, conforme a assertiva de Gabriel Marty de “que tout problème de qualification est question de droit” (in “La distinction du fait et du droit”, Recueil Sirey, Paris, 1929, pp. 204/205).

Como concluiu José Miguel Garcia Medina, depois de examinar no corpo de sua monografia, de modo percuciente a matéria, “excluem-se das questões de fato a qualificação jurídica dos fatos, pois quando se qualifica erroneamente um fato há, em consequência, aplicação incorreta da lei”. (cf. “O Prequestionamento nos Recursos Extraordinário e Especial”, 2ª ed., Ed. RT, item n. 37, p. 306).

Logo, deve ser afastada a conclusão a que chegou o Tribunal de origem de que, mesmo que o sócio tenha se desligado da empresa anteriormente à dissolução irregular da sociedade, justifica-se o redirecionamento da execução fiscal, por ter ocorrido depois de constituído o crédito tributário, e ajuizada a presente execução. Ante o exposto, não tendo a agravante trazido argumento capaz de infirmar a decisão agravada, nego provimento ao agravo regimental.

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

Relator

JURISPRUDÊNCIA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2011/0167554-6
AgRg no REsp 1.279.422 / SP

Números Origem: 4373465001 734396

PAUTA: 13/03/2012
JULGADO: 13/03/2012

Relator

Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ANTÔNIO AUGUSTO BRANDÃO DE ARAS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : JORGE DE MELLO RODRIGUES

ADVOGADO : JORGE DE MELLO RODRIGUES E
OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA PUBLICA DO ESTADO DE SÃO
PAULO

PROCURADORA : MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : FAZENDA PUBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADORA : MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO

AGRAVADO : JORGE DE MELLO RODRIGUES

ADVOGADO : JORGE DE MELLO RODRIGUES E OUTRO(S)

CERTIDÃO

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

“A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque e em bloco.”

Os Srs. Ministros Herman Benjamin (Presidente), Mauro Campbell Marques, Cesar Asfor Rocha e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator.

(Ementa publicada no DJe disponibilizado em 16.03.2012, publicado em 19.03.2012).

IMPOSTO DE RENDA. REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA ESTABELECIDNA NA ESPANHA. TRATADO ENTRE BRASIL E ESPANHA. ATO DECLARATÓRIO Nº 1/2005. INAPLICABILIDADE.

JURISPRUDÊNCIA

APELAÇÃO/REEXAMENECESÁRIO Nº 0012154-64.2000.4.03.6100/
SP

2000.61.00.012154-0/SP

RELATOR : Desembargador Federal NERY JUNIOR

APELANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWA-
DA

APELADO : ERICSSON TELECOMUNICACOES S/A

ADVOGADO : ALBERTO SANTOS PINHEIRO XAVIER

REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 15 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

EMENTA

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PRIMAZIA DE TRATADO SOBRE LEI FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. ART. 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

1. Discute-se a validade do Ato Declaratório nº 1 de 05 de janeiro de 2000, em face de Convenção Internacional firmada entre Brasil e Espanha, aprovada pelo Decreto nº 76975, de 02 de janeiro de 1976, que tem por objetivo evitar a bitributação entre Brasil e Espanha.

2. 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.

3. 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.

4. Lei ordinária não pode sobrepor-se a tratado em vigor, em matéria tributária, em face do previsto no art. 98 do Código Tributário Nacional. Precedentes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

5. Remessa oficial e apelação improvidas.

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

Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do

relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 15 de março de 2012.

Rubens Calixto

Juiz Federal Convocado

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0012154-64.2000.4.03.6100/SP
2000.61.00.012154-0/SP

RELATOR	:	Desembargador Federal NERY JUNIOR
APELANTE	:	Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	:	JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA
APELADO	:	ERICSSON TELECOMUNICACOES S/A
ADVOGADO	:	ALBERTO SANTOS PINHEIRO XAVIER
REMETENTE	:	JUIZO FEDERAL DA 15 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

RELATÓRIO

O Exmo. Sr. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO: Trata-se de mandado de segurança onde a impetrante, ERICSSON TELECOMUNICAÇÕES S/A, objetiva seja reconhecido o seu direito de não sujeitar-se aos ditames do Ato Declaratório nº 1 de 05 de janeiro de 2000 naquilo que impõe o recolhimento de 25% dos pagamentos realizados à empresa sediada no exterior, como remuneração dos serviços prestados, à título de Imposto de Renda retido na fonte.

JURISPRUDÊNCIA

A r. sentença de Primeiro Grau concedeu a segurança pleiteada, para a assegurar à parte impetrante o direito de efetuar o pagamento dos serviços prestados (descritos na inicial), sem sujeitar-se à exigência de recolher imposto de renda na fonte conforme o Ato Declaratório nº 1/00, sob fundamento de que, ao caso, são aplicáveis os ditames do art. 98 do CTN, verificando-se que as normas jurídicas provenientes de tratados ou convenções internacionais possuem hierarquia superior às leis ordinárias, e negar a validade de norma jurídica insculpida em convenção ou tratado internacional é negar vigência ao disposto do art. 5º, § 2º, CF (fls. 76/81).

Apelou a União (fls. 87/96) aduzindo, em síntese, que a falta de retenção na fonte sobre pagamento de serviços prestados por empresa não domiciliada caracteriza quebra de isonomia entre prestadores nacionais e estrangeiros. Além disso, o art. 685, II, do RIR, prevê uma retenção na fonte sobre esse pagamento de 25%.

Houve contrarrazões (fls. 100/112).

Opinou o Ministério Público Federal, por sua Procuradoria Regional, pelo conhecimento do recurso para que no mérito seja provido, reformando-se a r. sentença para cassar-se a segurança ali concedida (fls. 115/116).

É o Relatório.

VOTO

O Exmo. Sr. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO (Relator): A matéria versada neste mandamus diz com a controvérsia sobre a primazia de tratado internacional sobre a legislação interna, que de há muito alimenta a polêmica entre os defensores das teorias monistas e dualistas.

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 de 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 LEGISLATIVO 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 CONSTITU-

CIONAL 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 conseqüência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. 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 conseqüência, 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 consa-

JURISPRUDÊNCIA

grou, como única conseqüência 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 conseqüência, 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 de 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 estatura, indiscutidamente não inferior à das leis ordinárias. O aventado 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 subjeta 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.

Neste sentido, o seguinte precedente do Supremo Tribunal Federal:

ICM. CRÉDITO PRESUMIDO DE 80% EM FAVOR DO PRODUTOR DE MAÇÃS, SEGUNDO O CONVENIO ICM 03/80. TRATADO DE MONTEVIDEO: 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)

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

JURISPRUDÊNCIA

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, discute-se a validade do Ato Declaratório nº 1 de 05 de janeiro de 2000, em face de Convenção Internacional firmada entre Brasil e Espanha, aprovada pelo Decreto nº 76975, de 02 de janeiro de 1976, que tem por objetivo evitar a bitributação entre Brasil e Espanha.

A controvérsia decorre do fato de que o artigo 7º, item 1 da referida norma determina que:

“Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade desse modo, seu lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente.”

No caso dos autos, a impetrante demonstrou a existência de contrato firmado com pessoa jurídica situada no exterior relativo à prestação de serviço, pelo que não poderia ser compelida ao pagamento do imposto de renda na forma que lhe está sendo exigido.

Trata-se, pelos fundamentos já expostos, de tributação indevida, em face da prevalência do tratado sobre a legislação ordinária por força do art. 98 do CNT.

Em sendo assim, tem a impetrante o direito líquido e certo de efetuar o pagamento dos serviços prestados (descritos na inicial) sem sujeitar-se aos ditames do Ato Declaratório nº 1 de 05 de janeiro de 2000.

E, estando a sentença de Primeiro Grau em consonância com o acima exposto, nenhum reparo merece a mesma.

Rubens Calixto

Juiz Federal Convocado

(Ementa publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 23.03.2012, p. 1472/1473).

CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. TRIBUTAÇÃO, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE “LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA” NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A “LUCRO OPERACIONAL”. PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.467 - RS (2009/0198051-2)

RELATOR	: MINISTRO CASTRO MEIRA
RECORRENTE	: FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	: COPESUL COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO	: LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE “LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA” NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A “LUCRO OPERACIONAL”. PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”, deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de “lucro da empresa estrangeira”, previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência. Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil – o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte –, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, *verbis*: “Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado”.

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o “lucro da empresa

estrangeira”, serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo “lucro da empresa estrangeira”, contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao “lucro real”, do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada – e portanto, definitiva – do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

6. Portanto, “lucro da empresa estrangeira” deve ser interpretado não como “lucro real”, mas como “lucro operacional”, previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como “o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica”, aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela **regra da especialidade**, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma “revogação funcional”, na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

JURISPRUDÊNCIA

10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça “Proseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Humberto Martins, acompanhando o Sr. Ministro Castro Meira, a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.” Os Srs. Ministros Humberto Martins (voto-vista), Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Cesar Asfor Rocha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 17 de maio de 2012(Data do Julgamento).

Ministro Castro Meira

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.467 - RS (2009/0198051-2)

RELATOR	: MINISTRO CASTRO MEIRA
RECORRENTE	: FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	: COPESUL COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO	: LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): O TRF da 4ª Região deu provimento ao recurso de apelação da autora, ora recorrida, nos termos da seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE BRASIL-CANADÁ E BRASIL-ALEMANHA. SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA ESTRANGEIRA SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. REMUNERAÇÃO. REMESSA AO EXTERIOR. NATUREZA JURÍDICA. ENQUADRAMENTO. ATO DECLARATÓRIO COSIT. APLICAÇÃO.

1. Não há supremacia hierárquica dos acordos internacionais relativamente à lei ordinária, tampouco conflito entre as convenções, firmadas pelo Brasil e regularmente incorporadas ao direito interno, e a legislação do imposto de renda. Na esteira da jurisprudência do STF, os tratados internacionais situam-se no mesmo plano normativo das leis ordinárias, não ocorrendo primazia hierárquica sobre a legislação interna. Com efeito, não revogam nem modificam a lei ordinária anterior ou posterior, coexistindo harmonicamente. Eventual conflito se resolve pelo critério da especialidade, ou seja, diante da situação especial indicada pelo tratado, não se aplica a lei interna, afastando-se a norma geral, ou a lei interna é aplicável, porém com a limitação prevista no tratado.

2. A legislação do imposto de renda aplicada pela União não contém preceito dispondo de forma diversa do estabelecido nos acordos internacionais *sub judice*, para aplicação exatamente na situação por ele regulada.

3. Os acordos internacionais, para evitar a dupla tributação, atribuem o poder de tributar a renda ao Estado em cujo território os rendimentos foram produzidos (critério da fonte produtora) ou em cujo território foi obtida a disponibilidade econômica ou jurídica (critério da fonte pagadora), conforme a natureza do rendimento considerado. A classificação deste deve ser feita segundo a lei interna do Estado que aplica o tratado. Solução diversa implicaria verdadeira introdução de legislação alienígena no ordenamento jurídico pátrio.

4. De acordo com os acordos internacionais firmados pelo Brasil, os rendimentos que não tenham sido expressamente tratados no seu texto serão tributáveis

JURISPRUDÊNCIA

pelo Estado do residente de onde se originam. Ou seja, se os valores remetidos pela autora às empresas estrangeiras não se enquadrarem em alguma categoria específica referida pela Convenção, serão tributáveis no Brasil. Já quanto aos rendimentos que são expressamente mencionados nas convenções, em tese somente na categoria “lucro” poder-se-ia enquadrar o valor pago pela empresa brasileira às estrangeiras, em virtude da prestação de serviços no exterior.

5. Os rendimentos obtidos pela empresa estrangeira com a prestação de serviços à contratante brasileira, examinados à luz da lei brasileira, integram o lucro daquela, respeitada, para tal conclusão, a sistemática específica de apuração do lucro tributável, com sua previsão de adições e exclusões, que não desnatura como rendimento (porque receita operacional) componente do lucro aquele valor recebido em pagamento.

6. A remessa de rendimentos para o exterior, para pagamento de serviços prestados por empresa estrangeira, constitui despesa para a empresa remetente, e não rendimento.

7. É equivocada a tentativa do Ato Declaratório COSIT n.º 01, de 05.01.2000, de enquadrar como “rendimentos não expressamente mencionados” os pagamentos ora discutidos, quando estes claramente constituem rendimento integrante do lucro da empresa que os aufere, situada no exterior.

Por meio de recurso especial fundado exclusivamente na alínea “a” do inciso III do art. 105 da CF/88, a Fazenda Nacional aponta violação dos arts. 7º da Lei n.º 9.779/99; 685, II, do Decreto n.º 3.000/99; VII e XXI da Convenção anexa ao Decreto n.º 92.138/86 e VII e XXI da Convenção anexa ao Decreto n.º 76.988/76; 43 do CTN; bem como dos arts. 6º, 11, 12 e 13, do Decreto-Lei n.º 1.598/77.

Argumenta que, “se a remessa examinada estiver incluída no artigo VII da Convenção Brasil-Canadá e da Convenção Brasil-Alemanha, não poderá haver tributação no Brasil em função do que rezam tais dispositivos. Por outro lado, se a remessa for ajustada ao artigo XXI haverá a tributação, pois, conforme seu texto ‘os rendimentos de um residente de um Estado contratante não expressamente mencionados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis em ambos os Estados Contratantes’”. (e-STJ fl. 519)

Assevera que “o art. 7º da Lei n.º 9.779/99 estabelece a tributação dos rendimentos decorrentes da prestação de serviço, quando esses valores sejam pagos

a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior. Em razão desse dispositivo, incide o imposto de renda na fonte, à razão de 25% dos valores pagos, creditados, entregados, empregados ou remetidos ao exterior”. (e-STJ fl. 522)

Afirma, ainda, que, “se lei posterior revoga a lei anterior incompatível, com mais razão a lei de 1999 não se submete a decretos de 1976 ou de 1986 – mormente quando ambos os decretos são anteriores ao texto constitucional em vigor, ao contrário da norma tributante de 1999”. (e-STJ fl. 523)

Sob outra linha de argumentação, sustenta que “o montante repassado a título de prestação de serviços não pode ser qualificado como ‘lucro das empresas’ (art. VII das Convenções)”, pois, segundo entende, “não há lucro, apenas envio. Se a Alemanha ou o Canadá vão tributar o lucro, assim como o Brasil o fará, não será a circunstância de existir o ingresso de receita nos cofres da empresa estrangeira, receita potencialmente geradora de lucro, que tal valor poderá ficar a salvo da tributação nacional”. (e-STJ fls. 523-524)

Assere que “não há como enquadrar os valores como ‘lucros das empresas’ (art. VII das Convenções), em atenção aos próprios arts. 6º, 11, 12 e 13 do Decreto-lei n.º 1.598/77”, já que a existência de lucro somente será apurada ao final do exercício, após várias adições e subtrações autorizadas legalmente. (e-STJ fl. 524)

Contrarrazões ofertadas. (e-STJ fls. 529-558)

Admitido na origem o apelo (e-STJ fl. 560-562), subiram os autos para julgamento.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.467 - RS (2009/0198051-2)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA.

PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE “LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA” NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A “LUCRO OPERACIONAL”. PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”, deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de “lucro da empresa estrangeira”, previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência. Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil – o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte –, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, *verbis*: “Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado”.

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o “lucro da empresa estrangeira”, serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo “lucro da empresa estrangeira”, contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao “lucro real”, do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada – e portanto, definitiva – do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

6. Portanto, “lucro da empresa estrangeira” deve ser interpretado não como “lucro real”, mas como “lucro operacional”, previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como “o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica”, aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela **regra da especialidade**, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma “revogação funcional”, na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abrangidas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): A Companhia Petroquímica do Sul-COPEL ajuizou ação sob o rito ordinário em face da União, objetivando declaração judicial de que inexistente relação jurídico-tributária que a obrigue a realizar a retenção na fonte de imposto de renda sobre remessas efetuadas em razão de pagamentos por serviços prestados por empresas estrangeiras que não tem estabelecimento permanente no Brasil.

Argumentou que o Brasil mantém acordo para evitar a dupla tributação com a Alemanha e o Canadá, aprovados por meio dos Decretos Legislativos 92/75 e 28/85 e internalizados em nosso ordenamento jurídico pelos Decretos 76.988/76 e 92.318/86, que devem prevalecer sobre a regra do art. 7º da Lei 9.779/99, por força da previsão contida no art. 98 do CTN, para o qual “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Defendeu que apenas as empresas estrangeiras com estabelecimento permanente no Brasil podem ser tributadas cumulativamente pelos países signatários da Convenção, cabendo a tributação, em caso contrário, tão somente ao Estado de domicílio do prestador dos serviços.

Para a União, os rendimentos decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia classificam-se como “rendimentos não expressamente mencionados” nas convenções internacionais, sujeitando-se, por isso, à tributação de acordo com o art. 7º da Lei 9.779/99 e 685, II, “a”, do Decreto n.º 3.000/99.

Asseriu que os tratados contra dupla tributação assinados pelo Brasil não se baseiam no critério do domicílio da pessoa que aufera a renda, mas no critério da fonte, que atribui o poder de tributar ao Estado em cujo território tenham sido produzidos os rendimentos (teoria da fonte produtora), ou em cujo território tenha ocorrido sua disponibilidade econômica ou jurídica (teoria da fonte pagadora).

A sentença julgou improcedente o pedido, tendo sido o autor condenado ao pagamento de honorários advocatícios à base de 10% sobre o valor da causa, este fixado em R\$ 30.000,00 (trinta mil reais).

A Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria de votos, vencido o Relator Des. Federal Joel Pacionirk, deu provimento ao recurso de apelação da autora, nos termos do voto da Desembargadora Vivian Josete Pantaleão Caminha, *verbis*:

Bem posta a questão pelo eminente Relator, sabemos que as partes divergem quanto à qualificação dos valores remetidos ao exterior.

Estamos tratando das Convenções Brasil-Canadá e Brasil-Alemanha. O art. XXI, de idêntico teor em ambas as Convenções, cuja aplicação é defendida pela União para fins de enquadramento dos citados valores, assim dispõe:

Rendimentos não expressamente mencionados

Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado.

Os rendimentos que não tenham sido expressamente tratados na Convenção serão tributáveis pelo Estado do residente de onde se originam. Ou seja, se os valores remetidos pela autora às empresas estrangeiras não se enquadrarem em alguma categoria específica referida pela Convenção, serão tributáveis no Brasil.

Já quanto aos rendimentos que são expressamente mencionados na Convenção (lembramos que ambas têm textos iguais), em tese somente na categoria “lucro” poder-se-ia enquadrar o valor pago pela empresa brasileira às estrangeiras (posição, aliás, adotada pela autora). Com efeito, se considerado lucro das empresas estrangeiras, o valor remetido pela apelante somente será tributável pelo imposto de renda no Estado em que domiciliadas aquelas, neste ponto produzindo efeito o convencionado entre os dois Estados para fins de evitar a dupla tributação.

É, portanto, pela aplicação do direito interno que devemos analisar a natureza daqueles valores remetidos. E, ao fazê-lo, discordamos do que afirma a ré, e do que consta no Ato Declaratório COSIT n.º 01/2000. Vejamos.

A União, amparada no referido Ato, opõe-se a qualificar o valor remetido como lucro da empresa estrangeira, sustentando que “o que é pago pela pres-

tação de um serviço não pode ser tido como lucro, porquanto se constitui em parcela da receita percebida que poderá compor o lucro, após as operações de adições ou exclusões determinadas pela legislação pátria.”

Não se pretende aqui identificar com ‘lucro’ o próprio valor auferido pela prestação de serviços. Está certo que não é lucro, mas que é parcela componente deste. Logo, a distinção proposta pela União não pode subsistir, como fica evidente pelo que consta no item 16 de sua contestação (fl. 222). Ali se lê:

“16. Efetivamente, a base do imposto de renda é fundamentada no lucro líquido do exercício. **O resultado deverá levar em consideração as receitas e os rendimentos ganhos no período**, independentemente de sua realização em moeda, e os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos (§ 1º do art. 187 da Lei n.º 6.404, de 1976). Dessa forma, o que é pago pela prestação de um serviço não pode ser tido como lucro, porquanto se constitui em parcela da receita recebida que poderá compor o lucro, após as operações de adições ou exclusões determinadas pela legislação Pátria.” (grifei)

A pretensão é, portanto, de afirmar que o valor recebido em pagamento de prestação de serviços (rendimento operacional), conquanto integre o lucro do exercício, não comporia o lucro real, porque este também contempla adições e exclusões legalmente determinadas.

Não há razoabilidade no argumento. Especificamente no caso da classificação dessa receita nas disposições das Convenções em pauta, a mera existência de um sistema de apuração de lucro real (tributável pelo IRPJ) envolvendo as já referidas exclusões e adições transmutaria a natureza do pagamento recebido em outra, que não a de componente do lucro, com o efeito de remetê-la ao art. 22 daquele texto. Não há como concordar com esse raciocínio. São rendimentos expressamente mencionados (no art. 7º) aqueles que compõem o lucro. E, repare-se, as Convenções referem-se a lucro - a abranger toda receita ou rendimento que o integra conceitualmente -, e não a lucro real ou similar. A vingar a tese da União, o art. VII não passará de letra morta, pois nenhum rendimento se enquadrará no conceito de lucro ali referido, na medida em que os ajustes (adições, exclusões ou compensações legais) só se farão ao final do exercício.

Em outras ocasiões, tratando de matéria diversa, já referi que inexistente um conceito constitucional ou ontológico de lucro para fins de tributação, invocando raciocínio desenvolvido pelo eminente Ministro Nelson Jobim, em voto vencedor proferido no RE n.º201.465/MG.

Considerando a competência atribuída pela Constituição à União no art. 153, III, o Ministro observa que a renda, em sua acepção constitucional, aparece sem qualquer adjetivação, vindo depois a ser definida pelo Código Tributário Nacional (art. 43) como “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”.

.....

A receita operacional, de que é parte o valor recebido em pagamento da prestação de serviços, integra o lucro. Diante disso, não há como dizer que não deva ser considerada no art. 7º das Convenções.

O reconhecimento de que o cálculo do lucro abrange deduções, no § 3º do art. 7º das Convenções, não conduz por modo algum à conclusão de que a verba em discussão não integra o lucro a ser apurado. Veja-se claramente: não se trata de verba a ser excluída, mas de receita operacional, decorrente da atividade produtiva exercida pela empresa. Não pode ser afastada do montante que se considerará para fins de lucro.

A razão de reservar-se a tributação do rendimento para o Estado em cujo território foram produzidos é que nele serão processados os ajustes tendentes à apuração do lucro efetivamente tributável. E caso fosse admitida a retenção antecipada do tributo na fonte pagadora - sediada em Estado diverso -, restaria inviabilizada eventual restituição que se fizer necessária.

Resta evidente, portanto, que a receita obtida com a prestação de serviços integra o lucro da empresa. Logo, se sobre o lucro líquido calcula-se o lucro real, este a base do IRPJ, as parcelas que compõem o primeiro integram este.

O Decreto-lei n.º 1.598/77 apresenta algumas definições esclarecedoras, que encontraremos repetidas no corpo do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda):

Art. 6º. Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

JURISPRUDÊNCIA

§ 1º. O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º. Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º. Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

Importante componente do lucro líquido, o lucro operacional é assim definido:

Art. 11. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

§ 1º. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

§ 2º. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

Veja-se, ainda:

Art. 12. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ 1º. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

E também o art. 13:

Art. 13. O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;
- b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Não encontro qualquer lógica em defender-se que apenas porque o rendimento auferido pela prestação de serviços, mesmo integrando o lucro líquido, pode não manter-se positivo no cálculo de apuração do lucro real, deva ser desqualificado como parcela integrante do lucro.

Se vimos que o lucro líquido é “a soma algébrica de lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações”, e que o lucro operacional é definido como “o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica”, o fato de o lucro real ser o resultado da incidência de “adições, exclusões ou compensações” legalmente previstas sobre o montante do lucro líquido não significa

que qualquer das parcelas que compõem aquele possam ser desconsideradas. E dentre estas encontra-se a receita operacional, em que se insere o rendimento obtido com a prestação de serviços.

Em última análise, a remessa de rendimentos para o exterior, para pagamento de serviços prestados por empresa estrangeira, constitui despesa para a empresa remetente, e não rendimento.

Diz ainda União em sua contestação:

“Muito embora o texto do Modelo, bem como a interpretação dada aos seus artigos, não seja vinculante, nem sequer eficaz perante membros da OCDE, como já visto, vale a utilização dos critérios interpretativos utilizados pelo Organismo Internacional com o fito de demonstrar a total inadequação do enquadramento que a impetrante quer atribuir ao pagamento efetivado a título de prestação de serviço técnico. Isto porque o Modelo não explicita o conteúdo da expressão “lucros”, constante no artigo 7. Em conseqüência, a conceituação da expressão é remetida ao ordenamento interno.”

Em nenhum momento discordamos de que o conceito de lucro a ser aplicado é o que se obtém da legislação interna. Como acima demonstramos, os rendimentos obtidos pela empresa estrangeira com a prestação de serviços à contratante brasileira, examinados à luz da lei brasileira, integram o lucro daquela, respeitada, para tal conclusão, a sistemática específica de apuração do lucro tributável, com sua previsão de adições e exclusões, que não desnatura como rendimento (porque receita operacional) componente do lucro aquele valor recebido em pagamento.

Tais considerações feitas pela própria União, a nosso ver, são desconsideradas pelo Ato Declaratório COSIT n.º 01, de 05.01.2000, quando este busca enquadrar como “*rendimentos não expressamente mencionados*” os valores referentes a pagamento de serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

Os rendimentos em questão são, sim, mencionados, pois constituem lucro, portanto subsumindo-se ao art. 7º do pacto internacional.

Não se pode acolher a afirmação simplista de que “*os modelos adotados pelos organismos internacionais para evitar, eliminar ou atenuar a dupla tributação in-*

ternacional não passam de uma representação sem qualquer conteúdo vinculativo”, pois o que tal argumento pretende afastar, ainda que expressamente não o afirme, é a própria utilidade das Convenções Brasil-Canadá e Brasil-Alemanha, aqui discutidas. Trata-se de pactos firmados pelo Brasil e que integram a ordem interna, não podendo ser considerados desprovidos de conteúdo vinculativo. É a estes que estamos aplicando, e não quaisquer outros princípios propostos por organismos internacionais, que não hajam constado em pactos firmados pelo Brasil e integrados à ordem interna na forma prevista na ordem jurídica pátria.

Portanto, o que temos é norma interna vigente e válida, que dispõe sobre a tributação em casos como o nestes autos discutido.

Nesse contexto, equivocada a tentativa do já referido Ato Declaratório COSIT de enquadrar como *“rendimentos não expressamente mencionados”* os pagamentos ora discutidos, quando estes claramente constituem rendimento integrante do lucro da empresa que os aufere, situada no exterior.

Invoco o magistério de Alberto Xavier (Direito Tributário Internacional do Brasil, 6ª edição, 2004, Ed. Forense, Rio de Janeiro, p. 770 e seguintes), segundo o qual “os tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil (segundo neste ponto o Modelo OCDE) conceituam expressamente como “royalties” as remunerações de qualquer natureza pagas “por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico”. O autor não esquece de lembrar que tal conceito, em suas aparições na doutrina e na legislação, é caracterizado por larga ambigüidade, mas esclarece que “o ponto fulcral é a distinção, para efeitos dos tratados, entre, por um lado, os rendimentos derivados de prestação de informações resultantes de experiência acumulada - inegavelmente sujeitos a uma retenção definitiva na fonte, ao abrigo do art. 12 das convenções celebradas pelo Brasil (e correspondente ao art. 12 do Modelo OCDE) - e, por outro lado, os rendimentos de prestação de serviços, livres de imposto no Brasil, nos termos do art. 7º das mesmas convenções”.

Embora não haja, neste feito, divergência quanto a não envolverem transferência de tecnologia os contratos firmados pela autora com empresas estrangeiras, prossigo na diferenciação, esclarecendo que o faço para que se compreenda o quanto é incorreto o enquadramento proposto pelo Ato Declaratório COSIT.

“O contrato de “know-how” tem por objeto a transmissão de informações tecnológicas preexistentes e não reveladas ao público, em si mesmas consideradas, na forma da cessão temporária ou definitiva de direitos, para que o ad-

quirente as utilize por conta própria, sem que o transmitente intervenha na aplicação da tecnologia cedida ou garanta o seu resultado.

Ao invés, o contrato de prestação de serviços tem por objeto a execução de serviços que pressupõem, por parte do prestador, uma tecnologia, a qual porém não se destina a ser transmitida, mas meramente aplicada ao caso concreto mediante idéias, concepções e conselhos baseados no estudo pormenorizado de um projeto.

No contrato de “know-how”, transfere-se tecnologia; no contrato de prestação de serviços, aplica-se tecnologia.”

E prossegue o doutrinador:

“Para efeitos tributários, a remuneração do “know-how” é um rendimento de capital, uma vez que retribui um capital tecnológico, previamente acumulado, que é posto à disposição do beneficiário, enquanto a remuneração da prestação de serviços não pessoais é preço pela “venda” do serviço em si mesmo considerado e não retribuição de um “fator de produção”, de uma “tecnologia”, cuja transmissão não é em si objeto do contrato.”

O fato de ser, a remuneração dos contratos de prestação de serviços, calculada em função do número de horas despendidas, colabora para distingui-la daquela paga como contraprestação nos contrato de know-how, esta usualmente sob forma de porcentagem do faturamento, da produção ou do lucro. “Significa isto que a OCDE qualifica **a remuneração dos contratos de prestação de serviços em geral, não como “royalties”, mas como lucro da empresa, regulado pelo art. 7º**. E fá-lo com a conseqüência de recusar o poder de tributar do Estado da fonte, salvo nas hipóteses em que o prestador de serviços nele disponha de instalação fixa ou estabelecimento permanente” (grifei).

O que se está a sustentar aqui, pois, não é a prevalência de quaisquer interpretações constantes no Modelo da OCDE, mas a adequada qualificação dos rendimentos auferidos pelo prestador de serviços como lucro, com base na natureza do pagamento que lhe é efetuado. Ao concluir diversamente, optando por enquadrá-los como “*rendimentos não expressamente mencionados*”, a autoridade administrativa fiscal não procedeu a uma correta aplicação da lei interna, pois, como acima vimos, não há como inseri-los em qualquer outra rubrica que não a

de lucro operacional, integrante do lucro líquido, do qual resulta, a final, o lucro real tributável pelo imposto de renda.

Por tais razões, peço vênia para divergir do posicionamento adotado pelo eminente Relator, acolhendo o pleito formulado pela apelante, com inversão do ônus da sucumbência.

Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação. (e-STJ fls. 444-452)

Decidiu com acerto o acórdão recorrido.

Duas são as teses trazidas com o recurso especial:

(a) na primeira, controverte-se a qualificação jurídica dos rendimentos pagos pela recorrida, sediada no Brasil, à empresa estrangeira prestadora de serviços. Se os rendimentos forem catalogados como “lucro” (artigo VII das Convenções), não haverá tributação no Brasil. Caso contrário, tratando-se de “rendimentos não expressamente mencionados” (artigo XXI), serão tributados no país.

(b) na segunda, discute-se a possível prevalência do art. 7º da Lei 9.779/99 sobre o artigo VII das Convenções, sob o argumento de que não há hierarquia entre as normas, com prevalência da que for editada por último, segundo o critério da *lex posterior derogat priori*.

Examino, na sequência, os dois questionamentos.

(A) Natureza dos rendimentos pagos por empresa brasileira a outra sediada no estrangeiro pela prestação de serviços executados no exterior.

A economia globalizada notabiliza-se pela reorganização geopolítica do mundo em blocos comerciais, e não mais ideológicos, pela ampliação constante e significativa do comércio internacional e, também, pela proliferação de empresas multinacionais que produzem mercadorias em vários países, simultaneamente, para baratear o custo do processo produtivo.

Um sapato tênis, por exemplo, pode ser projetado nos Estados Unidos, produzido na China, com matéria-prima do Brasil, e comercializado em diversos países do mundo.

JURISPRUDÊNCIA

Em outras palavras, a globalização atenua o conceito – antes rígido – de território, aproximando pessoas, coisas e idéias no tempo e no espaço.

Em metáfora muito apropriada, OCTÁVIO IANNI imaginou o planeta como uma grande fábrica global:

(...) que se instala além de toda e qualquer fronteira, articulando capital, tecnologia, força de trabalho, divisão do trabalho social e outras forças produtivas. Acompanhada pela publicidade, a mídia impressa e eletrônica, a indústria cultural, misturadas em jornais, revistas, livros, programas de rádio, emissões de televisão, videoclipes, fax, redes de computadores e outros meios de comunicação, informação e fabulação, dissolve fronteiras, agiliza os mercados, generaliza o consumismo. Provoca a desterritorialização e reterritorialização das coisas, gentes e idéias. Promove o redimensionamento de espaços e tempos”. (*Teorias da Globalização*. Rio de Janeiro: Editora Civilização, 2002, p. 19).

A professora BETINA GRUPENMACHER assim examinou a quebra do paradigma da territorialidade:

Diante da proliferação dos tratados e convenções internacionais no mundo, o princípio da territorialidade passou a ser insuficiente como critério para solucionar conflitos quanto à aplicação da lei tributária, no que se refere às questões internacionais, fazendo-se necessário o acatamento da extraterritorialidade.

A transnacionalização das relações internacionais está a exigir uma atualização do princípio da territorialidade. Integramos, hoje, um universo em que as relações internacionais tornam as fronteiras estatais permeáveis.

Dentro de uma perspectiva de extraterritorialidade da competência dos Estados, passam estes a considerar produzido dentro dele ato ou fato praticado total ou parcialmente no exterior, submetendo-os ao exercício de sua competência. (*Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*, São Paulo: Dialética, 1999, p. 139)

A “desterritorialização” das relações comerciais induz a baixa de preços forçada pela concorrência – que agora não é somente interna, mas internacional – e

pelo aumento crescente da oferta. Por outro lado, gera um problema complexo no campo do Direito Tributário, por força da dupla (ou plúrima) tributação internacional.

O fenômeno da dupla tributação internacional ou pluritributação ocorre quando dois ou mais Estados soberanos submetem uma mesma pessoa (física ou jurídica), em um mesmo período de tempo, ao pagamento de impostos incidentes sobre a mesma materialidade.

ALBERTO XAVIER identifica no conceito quatro identidades: subjetiva – identidade dos sujeitos; objetiva – identidade do objeto tributado; temporal – do período tributável; e material - do tributo em si. (*Direito Tributário Internacional do Brasil*, 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004)

Os Estados soberanos podem tributar não apenas os rendimentos localizados em seu território, mas também têm competência para atingir bens, direitos e rendas localizados no exterior, mas que se conectam, de algum modo, com um elemento associado ao seu território.

Embora legitimada pela soberania, a dupla tributação é perniciosa e indesejável, já que dificulta a expansão do comércio internacional, pois a ninguém agrada ser tributado duas vezes pelo mesmo fato gerador.

O professor HELENO TORRES acentua o caráter **nocivo** da bitributação internacional, embora reconheça sua legitimidade, *verbis*:

(...) mesmo não sendo a pluritributação internacional vedada explicitamente no sistema internacional, vigora o princípio segundo o qual se deve evitar ou eliminar os seus efeitos jurídicos e as suas repercussões econômicas sobre os operadores que atuam transnacionalmente, dado o seu grau de nocividade. (Pluritributação Internacional sobre a Renda de Empresas, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 235)

Essa “patologia tributária”, justamente por ser indesejada, tem merecido a atenção constante da comunidade internacional, que fundamenta a necessidade de eliminá-la no postulado da justiça que deve reger o sistema tributário e a repartição da riqueza internacional.

Para FRANCISCO DORNELLES, que durante muitos anos dirigiu o Centro de Estudos Tributários Internacionais (CETI) do Ministério da Fazen-

da, os inconvenientes da dupla tributação internacional são a dificuldade do fluxo de investimentos, o encarecimento do custo do dinheiro e da tecnologia, a geração de insegurança no contribuinte e a inibição da utilização do sistema tributário como instrumento de política fiscal. (*A Dupla Tributação Internacional da Renda*, Rio de Janeiro: Ed. Fundação Getúlio Vargas, 1979, p. 8)

A dupla tributação internacional é combatida, ou ao menos minimizada, por meio de soluções bilaterais (convenções contra a bitributação) ou plurilaterais (criação de blocos econômicos, por exemplo).

Na existência de acordo contra a bitributação, os agentes internacionais transacionam considerando que não haverá a dupla incidência tributária sobre os rendimentos auferidos a partir do negócio jurídico entabulado. Ocorre que, na prática, quando os rendimentos são disponibilizados e devem ser submetidos à tributação, o Fisco quase sempre adota uma interpretação literal e restritiva das normas convencionais, o que culmina com a não aplicação do acordo.

É justamente o caso dos autos.

A Copesul contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, e supondo que os pagamentos efetuados às prestadoras estavam acobertados pela regra de não tributação no Brasil, deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal ao argumento de que as rendas enviadas ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadram no conceito de “lucro das empresas”, previsto no art. VII das duas Convenções, que assim disciplina:

ARTIGO VII

Lucros das empresas

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

2. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

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

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 da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelo presente artigo.

Para a Receita, o rendimento pago não pode ser considerado “lucro da empresa estrangeira”, mas mera entrada, já que o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência.

Assim, conclui que a renda deveria ser tributada no Brasil – o que impunha à tomadora dos serviços brasileira a sua retenção na fonte –, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas Convenções, nos termos do art. XXI, *verbis*:

ARTIGO XXI

Rendimentos não expressamente mencionados

Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado.

Ao que se apura, discute-se o enquadramento jurídico das quantias enviadas ao exterior como: “lucro”, tal como defendido pela recorrida, ou “rendimentos

não expressamente mencionados” nas duas Convenções, como sustenta a Fazenda Nacional.

Os rendimentos não expressamente mencionados serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o “lucro da empresa estrangeira”, serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado o adquirente.

A recorrente nega-se a qualificar o valor remetido como “lucro da empresa estrangeira”. Segundo entende, o que é pago pela prestação de um serviço não pode ser tido como lucro, porquanto se constitui em parcela da receita percebida que poderá compor o lucro, após as adições ou exclusões determinadas pela legislação pátria.

Em outras palavras, a Fazenda Nacional equipara “lucro da empresa estrangeira”, previsto no art. VII das duas Convenções, à “lucro **real** da empresa estrangeira”.

Assim, considera que a remuneração paga como contrapartida por serviços prestados não é lucro real da empresa, mas apenas um componente deste, que poderá negatar-se em razão dos ajustes autorizados por lei no decorrer do exercício financeiro.

A tese é engenhosa, mas não convence.

A expressão “lucro da empresa estrangeira”, contida no art. VII das duas Convenções, não se limita ao “lucro real”. Do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

É regra de hermenêutica que devem ser rechaçadas as interpretações que levem ao absurdo, como é o caso da interpretação aqui defendida pela Fazenda Nacional. Com efeito, ao equiparar “lucro das empresas estrangeiras” com “lucro **real** das empresas estrangeiras”, tornou absolutamente inaplicável a norma.

A tributação do rendimento somente no Estado de destino torna possível que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada – e portanto, definitiva – do tributo na fonte pagadora, como defende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

Portanto, “lucro da empresa estrangeira” deve ser interpretado em acepção mais ampla do que “lucro real”, sob pena de tornar sem valia o dispositivo e acolher a bitributação internacional como regra na Convenção, que objetiva, justamente, coibi-la.

Para tornar o dispositivo minimamente aplicável é preciso equiparar “lucro da empresa” a “lucro operacional”. Esse entendimento não desborda da legislação brasileira que consagra, expressamente, diversas modalidades de “lucro”.

Como bem posto no lapidar voto da Juíza Federal Vivian Caminha, o art. 6º do Decreto-lei n.º 1.598/77, repetido pelo Regulamento do Imposto de Renda vigente à data dos fatos (Decreto n.º 3.000/99), trata não apenas do “lucro real”, mas também do “lucro líquido do exercício” e do “lucro operacional”, *verbis*:

Art. 6º. **Lucro real** é o **lucro líquido do exercício** ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º. O **lucro líquido do exercício** é a soma algébrica de **lucro operacional** (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º. Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º. Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

JURISPRUDÊNCIA

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

Importante componente do lucro líquido, o lucro operacional é assim definido:

Já o art. 11 conceitua lucro operacional como o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica, *verbis*:

Art. 11. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

§ 1º. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

§ 2º. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

O art. 12 deixa claro que o lucro operacional é calculado a partir da receita bruta decorrente da venda de bens e **prestação de serviços**, nesses termos:

Art. 12. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ 1º. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

Parece claro, portanto, que o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, ao referir-se ao “lucro das empresas estrangeiras”, tratou do “lucro operacional”, que decorre imediatamente da venda de produtos e prestação de serviços, e não do “lucro real”, somente aferido ao término de um determinado período de apuração.

Nesse contexto, agiu com acerto o aresto recorrido ao julgar não providas a apelação fazendária e a remessa oficial.

Desacolhido o primeiro argumento, passa-se ao exame do segundo fundamento do recurso especial, especificamente, o de que o art. VII das duas Convenções não prevalece sobre a regra do art. 7º da Lei 9.779/99, norma posteriormente editada.

(B) Tratados internacionais tributários em conflito com normas internas: resolução da antinomia.

A Fazenda Nacional afirma que “o art. 7º da Lei n.º 9.779/99 estabelece a tributação dos rendimentos decorrentes da prestação de serviço, quando esses valores sejam pagos a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior. Em razão desse dispositivo, incide o imposto de renda na fonte, à razão de 25% dos valores pagos, creditados, entregados, empregados ou remetidos ao exterior”. (e-STJ fl. 522)

Argumenta que, “se lei posterior revoga a lei anterior incompatível, com mais razão a lei de 1999 não se submete a decretos de 1976 ou de 1986 – mormente quando ambos os decretos são anteriores ao texto constitucional em vigor, ao contrário da norma tributante de 1999”. (e-STJ fl. 523)

Discute-se, portanto, a possível prevalência do art. 7º da Lei 9.779/99 sobre o artigo VII das Convenções, sob o argumento de que não há hierarquia entre as normas, com prevalência da que for editada por último, segundo o critério da *lex posterior derogat priori*.

Passa-se ao exame da alegação.

À exceção dos tratados sobre direitos humanos, que possuem *status* de norma constitucional, os demais tratados internacionais, inclusive os de natureza tributária, devem guardar relação de conformidade com a Constituição da República.

Dito de outra forma, no Direito brasileiro, os tratados internacionais são hierarquicamente inferiores à Constituição, de modo que os seus dispositivos sujeitam-se, no todo ou em parte, à declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 102, III, “b”, da CF/88.

Até ai não há maiores questionamentos.

A controvérsia está em definir o escalão ocupado pelos tratados internacionais em nosso ordenamento jurídico, se superiores ou equivalentes às leis ordinárias federais.

A CF/88, no artigo 146, III, expressamente delega à lei complementar a competência para dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Em face deste mandamento constitucional, o CTN dispôs sobre a hierarquia entre normas internas e internacionais no artigo 98, segundo o qual “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Para HELENO TORRES, o dispositivo possui dupla função: a primeira de declarar a recepção das normas convencionais no sistema jurídico nacional; e a segunda de fixar o princípio da prevalência das normas internacionais, impedindo o legislador ordinário de criar leis incompatíveis com o disposto nos textos dos tratados internacionais tributários. (*Op. Cit.* p. 400)

O conceituado professor assinala que a “prevalência das normas internacionais” decorre não da hierarquia normativa entre a convenção e o direito interno, mas do princípio da especialidade. Afirma que a norma internacional veicula, apenas, um mecanismo para evitar o concurso de pretensões impositivas entre os Estados contratantes, mas não revoga ou derroga, no todo ou em parte, a legislação interna que disponha em contrário. O que ocorre, explica, é tão somente uma “revogação funcional”, isto é, uma limitação de eficácia normativa que recai, exclusivamente, sobre pessoas, coisas ou situações, fáticas ou jurídicas, relacionadas aos dois Estados contratantes. Nos demais casos, ou seja, pessoas, coisas ou situações não atreladas aos dois Estados contratantes, vigora, em plenitude, a regra de tributação interna sem qualquer revogação ou derrogação.

Para manter fidelidade à doutrina de HELENO TORRES, reproduzo os seguintes fragmentos da obra já citada:

Como são independentes os ordenamentos, os empenhos internacionais assumidos pelos Estados possuem validade própria e prevalecem sobre o direito interno, mas tão-somente nos augustos limites das relações entre os signatários, pelo princípio da *prevalência de aplicabilidade das normas internacionais*. Em consequência, para os demais casos, não contemplados no âmbito objetivo do acordo, mantêm-se plenamente eficazes e inalteradas as disposições internas.

Como diz Tixier; GEST, uma convenção sobre a renda e o capital é um simples acordo entre dois sistemas fiscais, que não possui como objetivo a pretensão de substituir o Direito Tributário interno dos Estados contratantes, mas permitir um relacionamento harmonioso dos sistemas entre si, oferecendo um complemento comum aos mesmos ao atingir as finalidades às quais se destina.

Deste caráter de subsidiariedade, as convenções de Direito Internacional Tributário, pelo tipo de relação com o direito interno, passam a ter natureza de uma *Lex specialis*, limitando-se a colocar em vigor um mecanismo para evitar o concurso de pretensões impositivas entre os Estados contratantes.

.....

Neste sentido, as convenções não podem nem criar novas obrigações tributárias nem tampouco ampliar as já existentes, como não podem derrogar *in totum* qualquer disposição de direito interno, quer do sistema formal, que *a fortiori* das garantias aos contribuintes. Elas buscam tão-só oferecer uma pauta de critérios para resolver os concursos de pretensões impositivas instalados entre os signatários, uma vez que prevêem um tratamento mais favorável nas relações que envolvam residentes dos respectivos Estados contratantes, apenas. Para os demais (residentes e não-residentes de outros Estados), as normas internas continuam com seus conteúdos e alcance originários.

.....

Mesmo nos parecendo desnecessário, é preciso dizer que não existe, neste procedimento supramencionado, uma revogação *stricto sensu* das normas que compõem o ordenamento interno em vigor; tal revogação opera-se apenas de modo funcional, para os fatos com elementos de estraneidade provocados por sujeitos residentes dos países signatários da respectiva convenção. Temos, na verdade, uma limitação da eficácia normativa, uma vez que tais normas internas se tornam relativamente inaplicáveis, como diz Xavier, com relação a certas pessoas, coisas ou situações, fáticas ou jurídicas.

.....

Ambas as normas serão igualmente válidas e aplicáveis, com a prevalência aplicativa para a norma internacional, na composição semântica da norma individual e concreta, quanto aos fatos previstos no texto convencional, mantendo-se a disciplina deste, até que, pelo procedimento próprio (denúncia), seja-lhe retirada a validade. (*Op. Cit.* p. 390-402)

Igualmente, BETINA GRUPENMACHER defende que a suposta antinomia existente entre a norma da convenção e o direito interno resolve-se pela **regra da especialidade**, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional. Segundo entende, sendo norma especial, o tratado internacional, anterior ou posterior à lei interna, sempre sobre ela prevalece.

Para melhor compreensão dos argumentos, cita-se o seguinte excerto de sua obra já referida:

21) Existindo conflito entre a norma contida em tratado e outra integrante do ordenamento jurídico interno, busca-se solução para o conflito através da aplicação de um dos critérios para solução de antinomias.

Diante do pressuposto de que as antinomias surgem a partir do conflito entre normas advindas de autoridades competentes, num mesmo âmbito normativo, e possível afirmar-se que, aprovados por decreto legislativo, os tratados se inserem no mesmo âmbito normativo que as normas internas. Nestas circunstâncias, se as disposições de tratados forem conflitantes com as das normas internas, estar-se-á diante de um conflito aparente de normas, o qual devera ser solucionado pela aplicação do critério hierárquico, pela aplicação do critério cronológico ou pela aplicação do critério da especialidade.

É possível afirmar-se a prevalência dos tratados, em matéria tributária, sobre dispositivo de lei interna após a sua aprovação por decreto legislativo, pela aplicação do critério da especialidade, pois os tratados são normas especiais, ao passo que lei interna tem a nota da generalidade.

A existência de um tratado internacional que disponha sobre matéria tributária, que já é objeto de lei interna, implica, por si só, o surgimento de uma antinomia aparente, pois se a lei interna determina a incidência tributária sobre certo ato ou fato e o tratado veda a tributação na mesma situação, estabelece-se o conflito, que, nesta situação, resolve-se pela aplicação do preceito do tratado, por força da incidência do critério da especialidade, ou seja, prevalece a norma especial sobre a geral.

A lei interna geral sucumbe diante do tratado, que é norma especial. Considera-se o tratado como lei especial, pois modifica o comando geral da lei interna.

A lei interna fixa regra tributária geral que se aplica a todos aqueles sujeitos à lei brasileira, ao passo que o tratado afasta a aplicação da norma interna de caráter geral na matéria em que dispuser em sentido diverso. A lei tributária interna continua, no entanto, intacta, quanta à incidência sobre fatos e atos não albergados pelo tratado.

Na hipótese de lei ordinária posterior que disponha contrariamente ao tratado surge um conflito entre os critérios cronológico e o da especialidade, ao que se denomina de “conflito de segundo grau”.

Diante do “conflito de segundo grau”, muitas vezes, a opção do interprete, por um ou outro critério, pode ser mais política do que jurídica, já que o ordenamento jurídico positivo não contém qualquer regra acerca da hierarquia de critérios para solução de antinomias.

Há de prevalecer, no entanto, a norma especial em função da aplicação do critério da especialidade, que nessa circunstancia prevalece sobre o critério cronológico.

Sendo norma especial, o tratado internacional, anterior ou posterior à lei interna, sempre sobre ela prevalece. (Op. Cit. p. 142-143)

Assim, o art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio da especialidade, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

O que ocorre é mera limitação da eficácia normativa: a norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Dito de outra forma, a “revogação funcional”, a que se refere TORRES, torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver pessoas, coisas ou situações não relacionadas aos Estados contratantes.

JURISPRUDÊNCIA

Portanto, a prevalência dos tratados internacionais tributários decorre não do fato de serem normas internacionais, e muito menos de qualquer relação hierárquica, mas de serem especiais em relação às normas internas.

No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois países signatários.

Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

Sem razão, portanto, a Fazenda quando defende a prevalência, no caso, do art. 7º da Lei 9.779/99 sobre o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá.

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso especial.**

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

SEGUNDA TURMA

Número Registro: 20090198051-2 **PROCESSO** **REsp**
ELETRÔNICO **1.161.467/RS**

Número Origem: 200271000065305

PAUTA: 2802/2012

JULGADO: 2802/2012

Relator

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. MARIA CAETANA CINTRA SANTOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : COPESUL COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). JOSÉ PÉRICLES PEREIRA DE SOUSA (Mandato Legal), pela parte RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Dr(a). LEONARDO AUGUSTO ANDRADE, pela parte RECORRIDA: COPESUL COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL

CERTIDÃO

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

JURISPRUDÊNCIA

“Após o voto do Sr. Ministro-Relator, negando provimento ao recurso, no que foi acompanhado pelo Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, pediu vista dos autos o Sr. Ministro Humberto Martins.”

Aguardam os Srs. Ministros Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.467 - RS (2009/0198051-2)

RELATOR : **MINISTRO CASTRO MEIRA**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : COPESUL COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO E OUTRO(S)

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS:

Cuida-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fundamento no art. 105, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado (fls. 454/455-e):

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE BRASIL-CANADÁ E BRASIL-ALEMANHA. SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA ESTRANGEIRA SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. REMUNERAÇÃO. REMESSA AO EXTERIOR. NATUREZA JURÍDICA. ENQUADRAMENTO. ATO DECLARATÓRIO COSIT. APLICAÇÃO.

1. *Não há supremacia hierárquica dos acordos internacionais relativamente à lei ordinária, tampouco conflito entre as convenções, firmadas pelo Brasil e regularmente incorporadas ao direito interno, e a legislação do imposto de renda. Na esteira da jurisprudência do STF, os tratados internacionais situam-se no mesmo plano normativo das leis ordinárias, não ocorrendo primazia hierárquica sobre a legislação interna. Com efeito, não revogam nem modificam a lei ordinária anterior ou posterior, coexistindo harmonicamente. Eventual conflito se resolve pelo critério da especialidade, ou seja, diante da situação especial indicada pelo tratado, não se aplica a lei interna, afastando-se a norma geral, ou a lei interna é aplicável, porém com a limitação prevista no tratado.*

2. *A legislação do imposto de renda aplicada pela União não contém preceito dispondo de forma diversa do estabelecido nos acordos internacionais sub judice, para aplicação exatamente na situação por ele regulada.*

3. *Os acordos internacionais, para evitar a dupla tributação, atribuem o poder de tributar a renda ao Estado em cujo território os rendimentos foram produzidos (critério da fonte produtora) ou em cujo território foi obtida a disponibilidade econômica ou jurídica (critério da fonte pagadora), conforme a natureza do rendimento considerado. A classificação deste deve ser feita segundo a lei interna do Estado que aplica o tratado. Solução diversa implicaria verdadeira introdução de legislação alienígena no ordenamento jurídico pátrio.*

4. *De acordo com os acordos internacionais firmados pelo Brasil, os rendimentos que não tenham sido expressamente tratados no seu texto serão tributáveis pelo Estado do residente de onde se originam. Ou seja, se os valores remetidos pela autora às empresas estrangeiras não se enquadrarem em alguma categoria específica referida pela Convenção, serão tributáveis no Brasil. Já quanto aos rendimentos que são expressamente mencionados nas convenções, em tese somente na categoria 'lucro' poder-se-ia enquadrar o valor pago pela empresa brasileira às estrangeiras, em virtude da prestação de serviços no exterior.*

5. *Os rendimentos obtidos pela empresa estrangeira com a prestação de serviços à contratante brasileira, examinados à luz da lei brasileira, integram o lucro daquela, respeitada, para tal conclusão, a sistemática específica de apuração do lucro tributável, com sua previsão de adições e exclusões, que não desnatura como rendimento (porque receita operacional) componente do lucro aquele valor recebido em pagamento.*

JURISPRUDÊNCIA

6. *A remessa de rendimentos para o exterior, para pagamento de serviços prestados por empresa estrangeira, constitui despesa para a empresa remetente, e não rendimento.*

7. *É equivocada a tentativa do Ato Declaratório COSIT nº 01, de 05.01.2000, de enquadrar como ‘rendimentos não expressamente mencionados’ os pagamentos ora discutidos, quando estes claramente constituem rendimento integrante do lucro da empresa que os auferê, situada no exterior.”*

Sustenta a recorrente que “o julgado acaba por violar os artigos 7º da Lei nº 9.779/99, 685, II, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), VII e XXI da Convenção anexa ao Decreto nº 92.138/86 e VII e XII da Convenção anexa ao Decreto nº 76.988/76, 43 do CTN, bem como artigos 6º, 11, 12 e 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77” (e-STJ, fl. 518).

Defende ainda que “a douta 1ª Seção do TRF da 4ª Região, com a devida vênia, apega-se à interpretação das cláusulas e convenções firmadas pelo Brasil com Canadá e Alemanha, a acarretar a invalidade do Ato Declaratório COSIT nº 01/2000 (atos normativos secundários), deslocando para segundo plano a existência de nítida base legal para a tributação em tela (art. 7º da Lei nº 9.779/99)” (e-STJ, fl. 522).

Conclui que, “tendo a lei determinado a tributação do pagamento feito a título de prestação de serviço a empresa domiciliada no exterior, à proporção de 25% do valor pago, legítima a incidência do IRRF” (e-STJ, fl. 523).

Pleiteia a recorrente, assim, o provimento do recurso especial.

A recorrida, instada a se manifestar, argui que:

(a) incide na espécie a Súmula 284/STF, porque as razões recursais limitam-se a trazer considerações genéricas, sem atacar especificamente os fundamentos do acórdão;

(b) há impossibilidade de conhecimento do recurso especial, porque o acórdão recorrido possui fundamento constitucional não atacado por recurso extraordinário, e que, por si só, é suficiente para a manutenção do *decisum* hostilizado, o que atrai a aplicabilidade da Súmula 283/STF;

(c) não houve prequestionamento dos arts. 7º da Lei n. 9.779/99 e . 685, II, do Decreto n. 3.000/99;

(d) os rendimentos de prestação de serviços, *in casu*, efetivamente compõem o lucro operacional das empresas, por isso estariam subsumidos ao art. VII da Convenção Brasil-Canadá e Convenção Brasil-Alemanha.

O eminente Ministro relator negou provimento ao recurso especial.

Pedi vista dos autos para melhor examinar a matéria.

É, no essencial, o relatório.

Não ousou discordar do bem lançado voto proferido pelo eminente relator, que praticamente esgotou a análise da questão e reconheceu que aqui, de fato, a expressão *lucro da empresa estrangeira*, constante das Convenções Brasil-Canadá e Brasil-Alemanha, não pode ser restringido ao que é considerado *lucro real*, como, de fato, o fez o Fisco Federal, tolhendo a plena aplicabilidade das normas convencionais que vedam a bitributação.

Comungo do entendimento de que, “*é regra de hermenêutica que devem ser rechaçadas as interpretações que levam ao absurdo, como é o caso da interpretação aqui defendida pela Fazenda Nacional*”.

Em verdade, como anota o eminente relator, “*lucro de empresa estrangeira deve ser interpretado em acepção mais ampla do que “lucro real”, sob pena de*

JURISPRUDÊNCIA

tornar sem valia o dispositivo e acolher a bitributação internacional como regra na Convenção, que objetivava, justamente, coibi-la”.

De outra face, estou também de acordo com o eminente relator, quando rechaça a tese fazendária de que a aplicação da Lei n. 9.779/99 sobrepõe-se aos decretos que encamparam as referidas convenções, em face do postulado *lex posterior derogat priori*.

Com efeito, as normas dos referidos tratados internacionais devem prevalecer, não em razão da sua gênese ou hierarquia, mas, diferentemente, em razão da sua especialidade, para regular determinado fato, consistente no impedimento à bitributação entre o Brasil e os países signatários.

Com essas considerações, sem nada a acrescentar ao que foi exaustivamente analisado por Sua Excelência, acompanhando o eminente relator, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

SEGUNDA TURMA

Número Registro: 20090198051-2

**PROCESSO
ELETRÔNICO**

**REsp
1.161.467/RS**

Número Origem: 200271000065305

PAUTA: 17/05/2012

JULGADO: 17/05/2012

Relator

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : COPESUL COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

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

“Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Humberto Martins, acompanhando o Sr. Ministro Castro Meira, a Turma, por una-

JURISPRUDÊNCIA

nimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.”

Os Srs. Ministros Humberto Martins (voto-vista), Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Cesar Asfor Rocha votaram com o Sr. Ministro Relator.

(Ementa disponibilizada no DJe de 01.06.2012, publicado em 04.06.2012).

Decisões monocráticas

IRPJ E CSLL. SOCIEDADES CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR. PENDÊNCIA DE DEFINIÇÃO DO TEMA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EFEITO SUSPENSIVO ATIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PECULIARIDADES DO CASO. LIMINAR DEFERIDA.

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO CAUTELAR 3.141 (344)

ORIGEM :MS - 200351010029370 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2º REGIÃO

PROCED. :RIO DE JANEIRO

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

AUTOR(A/S)(ES) :VALE S/A

ADV.(A/S) :CARLOS EDUARDO CAPUTO BASTOS

ADV.(A/S) :BEATRIZ DONAIRE DE MELLO E OLIVEIRA

ADV.(A/S) :CARLOS ENRIQUE ARRAIS BASTOS

ADV.(A/S) :ANA CAROLINA ARRAIS BASTOS

RÉU(É)(S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

DECISÃO

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – SOCIEDADES CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR – SUPREMO – PENDÊNCIA DE TEMA – AÇÃO CAUTELAR – LIMINAR – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – EFEITO SUSPENSIVO ATIVO – COMPETÊNCIA – VERBETES Nº 634 E 635 DA SÚMULA DO SUPREMO – PECULIARIDADES DO CASO – LIMINAR DEFERIDA.

1. A Assessoria prestou as seguintes informações:

Vale S.A. busca o empréstimo de efeito suspensivo a recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, pendente de admissibilidade na origem, prolatado na Apelação Cível nº 0002937-09.2003.4.02.5101.

Segundo narra, formalizou mandado de segurança preventivo para afastar a exigência do Imposto sobre Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL sobre os lucros apurados nos exercícios de 1996 a 2001 e de 2002 e seguintes, por sociedades controladas e coligadas no exterior, consoante os artigos 74, cabeça e parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e 25 da Lei nº 9.249/95, regulamentados pela Instrução Normativa nº 213/2002.

Assevera haver o Juízo julgado o pedido improcedente, decisão confirmada em sede de apelação no Regional Federal da 2ª Região. Diz da interposição de extraordinário e especial contra o acórdão, bem como do ajuizamento de ação cautelar incidental, buscando a concessão de efeito suspensivo aos referidos recursos, sem lograr êxito. Em seguida, afirma ter ajuizado nova ação cautelar no Superior Tribunal de Justiça. O Ministro Teori Zavascki implementou a liminar para suspender os efeitos do ato formalizado pelo Regional. A decisão, contudo, foi posteriormente reformada pela Primeira Turma do Superior em agravo regimental protocolado pela Fazenda Nacional.

Conforme sustenta, embora esteja previsto, na jurisprudência e nos Verbetes nº 634 e nº 635 da Súmula do Supremo, caber ao Tribunal de origem a apreciação da cautelar que visa conceder efeito suspensivo a extraordinário pendente de admissibilidade, a espécie versaria excepcionalidade, porque, segundo articula, estariam demonstrados a viabilidade processual do recurso, a plausibilidade

JURISPRUDÊNCIA

jurídica da pretensão de direito material e o receio de dano irreparável ou de difícil reparação. Argumenta que o Supremo já haveria superado pontualmente o referido entendimento, apontando, para tanto, a decisão proferida pela Segunda Turma na Ação Cautelar nº 1.810/DF, relator Ministro Celso de Mello, especialmente quando a matéria tem repercussão geral.

Articula com a inconstitucionalidade do artigo 74, cabeça, da Medida Provisória nº 2.158-35/01. Aduz ser absurda a pretensão de tributar retroativamente a renda, consoante previsto no parágrafo único do mencionado dispositivo. Em abono da tese, reporta-se ao voto de Vossa Excelência e do Ministro Ricardo Lewandowski na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588. Alude ao reconhecimento da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 611.586, relator Ministro Joaquim Barbosa, relativo à exigibilidade dos créditos tributários oriundos do IRPJ e CSLL sobre os lucros apurados por empresas controladas ou coligadas no exterior.

Assevera que a paralisação da eficácia do acórdão recorrido é consentânea com o princípio da segurança jurídica e com o ideal racionalizador do artigo 543-B do Código de Processo Civil.

Sob o ângulo do risco, salienta que os créditos em discussão alcançam o valor de R\$ 30,6 bilhões, além de ser provável a formalização de novas autuações no tocante aos lucros apurados após 2009, as quais poderão contemplar multas de ofício e, assim, elevar o passivo tributário a patamares estratosféricos. Destaca que a obrigação de solver tal quantia poderá quebrar a normalidade dos negócios, além de dificultar a obtenção de crédito no mercado de capitais. Como consequência, afirma que deixará de investir nas exportações, no meio ambiente e na criação de novos empregos, causando, por outro lado, declínio da arrecadação tributária dela proveniente, de R\$ 10 bilhões em 2011. Menciona a possibilidade de perdas no valor das ações, com prejuízos para pequenos investidores, fundos de pensão e à própria União. Diz da necessidade de observar a meta de fomentar as empresas nacionais no cenário internacional e da contribuição para a imagem do país no exterior.

Ressalta, ainda, a inexistência do risco invertido, porquanto os valores discutidos não são essenciais nem podem afetar as finanças do Estado. Argumenta que os fatos geradores remontam a períodos antigos – desde 1996.

Com base nessa narrativa, postula o implemento de medida acauteladora visando emprestar efeito suspensivo ao extraordinário interposto no Manda-

do de Segurança nº 2003.51.01.002937-0, com a consequente suspensão da exigibilidade dos créditos tributários relativos ao IRPJ e CSLL em discussão, impedindo-se, com isso, o prosseguimento de toda e qualquer medida atinente à cobrança deles. No mérito, requer a confirmação da providência.

O processo encontra-se concluso para apreciação do pedido de concessão de liminar.

2. Em termos de competência para o julgamento de ação cautelar objetivando o empréstimo de eficácia suspensiva a recurso, o Supremo, interpretando o artigo 800 do Código de Processo Civil, editou os Verbetes nº 634 e 635 da Súmula da Jurisprudência Predominante. O citado artigo prevê:

Art. 800. As medidas cautelares serão requeridas ao juiz da causa; e, quando preparatórias, ao juiz competente para conhecer da ação principal.

Parágrafo único. Interposto o recurso, a medida cautelar será requerida diretamente ao tribunal.

Relativamente à disciplina da cautelar considerado recurso, ao disposto no parágrafo único acima transcrito, o Supremo abandonou a interpretação gramatical, que, sendo a de imediata percepção, por vezes seduz. A partir de método mais eficaz de interpretação e aplicação do Direito, vislumbrou, na expressão “interposto recurso”, a devolutividade, ou seja, a necessidade de a matéria, mediante ato positivo de admissibilidade recursal ou, no caso de negado seguimento ao recurso, protocolação de agravo, estar sob o crivo do Tribunal. Daí os verbetes mencionados revelarem as seguintes ópticas:

Verbete nº 634

Não compete ao Supremo Tribunal Federal conceder medida cautelar para dar efeito suspensivo a recurso extraordinário que ainda não foi objeto de juízo de admissibilidade na origem.

Verbete nº 635

Cabe ao presidente do tribunal de origem decidir o pedido de medida cautelar em recurso extraordinário ainda pendente do seu juízo de admissibilidade.

Ressalto à exaustão: premissa básica dos verbetes é a ausência de devolução do tema ao Tribunal, é o fato de a controvérsia, o conflito de interesses estampado no acórdão proferido e impugnado por meio do extraordinário não estar ainda submetido ao Tribunal. Eis o enfoque consentâneo com os princípios da

razão suficiente, da causalidade e do determinismo. O Direito, especialmente o instrumental, é orgânico e dinâmico, valendo notar a necessidade de, tanto quanto possível, observar-se a faculdade inerente à cidadania – a de obter jurisdição. O Supremo, órgão Judiciário máximo da República, possui o papel preponderante de tornar efetiva, concreta, a Constituição Federal.

Após a edição dos citados verbetes, surgiu nova realidade concernente à dinâmica processual e, acima de tudo, à racionalização da atividade desenvolvida pelo Estado-juiz. Veio à balha o instituto da repercussão geral, a significar a definição de casos que, envolvendo preceito constitucional, apresentem interesse abrangente. Não se mostra demasiado proclamar que tudo se faz, presente esse ângulo, visando pronunciamento do órgão maior do Judiciário. Então, admitida a repercussão geral, ficam paralisados, em decorrência do fenômeno do sobrestamento, os processos em que já protocolizados, na origem, recurso extraordinário.

Retorno ao objetivo precípua da ação cautelar, sobretudo em se tratando de pendência de recurso: resguardar campo propício à eficácia concreta de pronunciamento judicial. Há mais de 2500 anos, os primeiros filósofos materialistas gregos lançaram as ideias básicas do princípio da razão suficiente. No único fragmento de Leucipo preservado, tem-se que nada nasce sem causa, mas tudo surge por algum motivo e em virtude de uma necessidade. Demócrito, discípulo de Leucipo e pai da teoria atômica, dizia:

“Nada nasce do nada e nada volta ao nada. Tudo acontece pelo destino, de tal forma que este destino traz consigo a força da necessidade”. Nesse contexto, é estreme de dúvidas que, no tocante à impugnação de certo acórdão, a eficácia suspensiva a ser atribuída ao recurso e também a suspensiva ativa estão direcionadas à preparação de seara própria a haver as consequências da reversão do quadro decisório.

Atentem, então, para a espécie, tudo com base na abrangência do instituto da repercussão geral. Mandado de segurança foi impetrado pela autora. Pretendeu afastar a exigência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL quanto a lucros apurados, em certos exercícios – 1996 a 2001 e 2002 e seguintes –, por sociedades controladas e coligadas sediadas no exterior. A liminar parcialmente implementada foi afastada do cenário jurídico ante o indeferimento da ordem. O Tribunal Regional Federal da 2ª Região desproveu apelação. Os recursos especial e

extraordinário a seguir interpostos ainda se encontram pendentes do crivo de admissibilidade. A autora, presentes os Verbetes nº 634 e 635 da Súmula do Supremo, buscou, no Tribunal Regional Federal, providência cautelar. Deu-se o indeferimento, sendo desprovido agravo regimental. Então, adentrado o Superior Tribunal de Justiça, o Ministro Teori Zavascki, assentando a excepcionalidade do caso, acolheu o pleito de concessão da medida de urgência. Entrementes, concluiu o Colegiado, por escorço apertado – três votos a dois – de forma diversa, vindo a cassar a liminar.

Cumprir ter presente que o tema de fundo está para ser elucidado pelo Supremo há anos. Em 2001, foi ajuizada a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588. Sucessivos pedidos de vista e a escassez de espaço na pauta, no que o tempo não vem sendo otimizado, inviabilizaram a complementação do julgamento. Considerados os votos proferidos, tem-se o meu próprio e os dos Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello e Ricardo Lewandowski no sentido da procedência do pedido formulado, os dos Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Cezar Peluso e Ayres Britto, julgando-o improcedente, e o da Ministra Ellen Gracie, relatora, pela procedência parcial, para declarar a inconstitucionalidade da expressão “ou coligadas”, contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, não participando dessa apreciação os Ministros Gilmar Mendes, por estar impedido, Cármen Lúcia, Rosa Weber, Dias Toffoli e Luiz Fux, no que os antecessores já proferiram voto. Por isso mesmo e ante a necessidade de existir, em uma das correntes, a maioria absoluta – seis votos – para chegar-se à definição da constitucionalidade, ou não, de preceito normativo, o Plenário concluiu pela configuração da repercussão geral do tema, ao examinar, nessa fase preliminar, o Recurso Extraordinário nº 611.586, sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa.

A toda evidência, a situação conduz a afastar a observância dos Verbetes nº 634 e 635 da Súmula do Supremo, como fez o Ministro Celso de Mello na Ação Cautelar nº 2.639, em compreensão que acabou referendada, sem discrepância de votos, pela Segunda Turma – Diário da Justiça de 17 de setembro de 2010. Ressaltando o caráter preparatório do pleito, a pendência da controvérsia no âmbito do Supremo, muito embora em processos que não envolvem diretamente a autora, tenho como procedente o pedido veiculado.

Após elaborar esse raciocínio, veio a notícia do crivo positivo quanto ao extraordinário interposto.

JURISPRUDÊNCIA

3. Implemento a eficácia suspensiva ativa ao recurso extraordinário protocolado pela autora visando impugnar o acórdão formalizado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região no julgamento da Apelação nº 0002937-09.2003.4.02.5101, interposta contra a sentença da 7ª Vara Federal do Rio de Janeiro proferida no Mandado de Segurança nº 2003.5101002937-0, afastando, por ora, a exigibilidade dos tributos envolvidos na espécie.

4. Submeto a análise desta cautelar ao Plenário, isso por versar, como pano de fundo, a inconstitucionalidade de ato normativo.

5. Citem a União para conhecimento do pedido formulado e ciência desta decisão.

6. Publiquem.

Brasília – residência –, 9 de maio de 2012, às 10h45.

Ministro MARCO AURÉLIO

Relator

(Decisão disponibilizada no STF - DJe N. 92/2012, divulgação 10.05.2012, publicação 11.05.2012, p. 31/32).

Ementas

IPI SOBRE AUTOMÓVEIS IMPORTADOS. DECRETO N. 7.567/2011. MAJORAÇÃO SEM OBSERVÂNCIA DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. INCONSTITUCIONALIDADE.

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.661

ORIGEM :ADI - 4661 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PROCED. :DISTRITO FEDERAL

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

REQTE.(S) :DEMOCRATAS - DEM

ADV.(A/S) : LUÍS FERNANDO BELÉM PERES E OUTRO(A/S)

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

ADV.(A/S) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

Decisão: O Tribunal, por votação unânime, concedeu a liminar, com eficácia ex tunc, contra o voto do Relator, que a concedia com eficácia ex nunc. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Falaram, pelo requerente, o Dr. Luís Fernando Belém Peres e, pela Advocacia-Geral da União, o Ministro Luís Inácio Lucena Adams, Advogado-Geral da União. Plenário, 20.10.2011.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – DECRETO – ADEQUAÇÃO. Surgindo do decreto normatividade abstrata e autônoma, tem-se a adequação do controle concentrado de constitucionalidade.

TRIBUTO – IPI – ALÍQUOTA – MAJORAÇÃO – EXIGIBILIDADE. A majoração da alíquota do IPI, passível de ocorrer mediante ato do Poder Executivo – artigo 153, § 1º –, submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – IPI – MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL – LIMINAR – RELEVÂNCIA E RISCO CONFIGURADOS.

Mostra-se relevante pedido de concessão de medida acauteladora objetivando afastar a exigibilidade da majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, promovida mediante decreto, antes de decorridos os noventa dias previstos no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Carta da República.

(Ementa disponibilizada no STF - DJe N. 60/2012, divulgação 22.03.2012, publicação 23.03.2012, p. 25).

SALDO NEGATIVO. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA ENQUANTO NÃO HOUVER DÉBITO A SER COMPENSADO.

JURISPRUDÊNCIA

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 140200.650 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 3 de agosto de 2011

Matéria DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Recorrente BENTELLER ESTAMPARIA AUTOMOTIVA

Recorrida 5ª TURMA DRJ CAMPINAS - SP

Assunto: Declaração de Compensação.

Ano-calendário: 1998

Ementa: SALDO NEGATIVO. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO EM EXERCÍCIOS. DECADÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

A utilização do crédito tributário referente ao saldo negativo do IRPJ ou da CSLL tem como regra a compensação e exceção o pedido de restituição. A faculdade conferida ao contribuinte de requerer restituição do saldo negativo não pode ser compreendida como sendo marco inicial do prazo decadencial. Nos casos de períodos sucessivos de prejuízos fiscais o saldo negativo do ano anterior se incorpora no fluxo do saldo do ano seguinte até que efetivamente a empresa possua condições de compensar. Em havendo longo período de prejuízos ou situações de fase pré-operacional, em que não exista imposto a pagar, dito saldo não é atingido pela decadência.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar o decurso de prazo para apreciação do crédito, determinando o retorno dos autos à DRF de origem para exame das demais questões relacionadas ao mérito. Vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, que não afastava o decurso de prazo.

(Ementa disponibilizada no DOU de 28.03.2012, p. 28).

EXECUÇÃO DE SENTENÇA EM MANDADO DE SEGURANÇA. CABIMENTO. DESNECESSIDADE DE AJUIZAMENTO DE NOVA AÇÃO.

RECLAMAÇÃO. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. RETENÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO DE RENDA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. VALORES RELATIVOS A RETENÇÕES POSTERIORES AO AJUIZAMENTO DA AÇÃO. PRETENSÃO CABÍVEL EM SEDE DE EXECUÇÃO DA SENTENÇA. EXISTÊNCIA DE TÍTULO EXECUTIVO JUDICIAL.

1. Cuida-se de reclamação ajuizada contra decisão do Juiz Federal da 10ª SJ/PE que, ao extinguir processo de execução de sentença proferida em sede de mandado de segurança, teria descumprido julgado desta Corte Superior.

2. Na hipótese, a decisão reclamada afrontou a autoridade do acórdão proferido nos EDcl no REsp 624.275/PE. Isso porque declarou extinta a execução de sentença proferida em sede de mandado de segurança, por ausência de título judicial a fundamentar o pedido executório.

3. O título judicial não determinou apenas obrigação de não fazer, pois também reconheceu o direito à isenção de tributo sobre a complementação de aposentadoria recebida após 1996, o que, por consequência, incluem as retenções indevidamente realizadas desde janeiro de 2001, época em que foi impetrado o writ, até outubro de 2009. Razão pela qual evidenciada a existência de título executivo para dar início ao processo.

4. Não é necessário o ajuizamento de ação autônoma de repetição de indébito, porquanto a decisão concessiva de segurança pode ser executada para repetir valores indevidamente retidos após o ajuizamento do mandamus, sob pena de ofensa aos princípios da celeridade e da economia processual. Precedentes: REsp 933702/SE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Quinta Turma, DJe 1.12.2008; AgRg no REsp 835323/SP, Rel. Min. Felix Fischer, Quinta Turma, DJ 29.6.2007.

Reclamação procedente.

(Rcl 5.930/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/03/2012, DJe 03/04/2012)

**CRÉDITOS DE PIS E COFINS. PRAZO DE APROVEITAMENTO.
APLICAÇÃO DE CORREÇÃO MONETÁRIA.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.269.131/RS

RELATOR: MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES

RECORRENTE: FÁBRICA DE MÓVEIS FLORENSE LTDA.

ADVOGADO(A/S): CLÁUDIO OTÁVIO M. XAVIER E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. FUNDAMENTAÇÃO INSUFICIENTE. SÚMULA N. 284/STF. PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. BENS INTEGRANTES DO ATIVO FIXO/IMOBILIZADO/PERMANENTE. CREDITAMENTO PELOS ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA NA FORMA DA SÚMULA N. 411/STJ, POR ANALOGIA.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando obrigada a Corte de Origem a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.

2. O recurso não merece conhecimento em relação à suposta violação do art. 98, do CTN c/c art. 7º, do Decreto n. 550/92. Isto porque o segundo dispositivo legal invocado não corresponde ao conteúdo afirmado na petição de recurso especial. É dever do recorrente individualizar e identificar de forma adequada os dispositivos normativos que entendeu violados a fim de que se possa fazer o exame do recurso especial pela alínea “a” do art. 105, III, da CF/88.

Incide na espécie e por analogia a Súmula n. 284/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia”.

3. A prescrição dos créditos fiscais visando ao creditamento das contribuições ao PIS e Cofins não-cumulativos, a exemplo do creditamento escritural de IPI, é quinquenal, contada a partir do ajuizamento da ação.

4. À exceção da existência de expressa autorização legal (v.g. art. 5º, §§1º e 2º, da Lei n. 10.637/2002 e art. 6º, §§1º e 2º, da Lei n. 10.637/2002), os créditos escriturais de PIS e Cofins, ainda que reconhecidos judicialmente, somente podem ser aproveitados mediante desconto das contribuições ao PIS e Cofins a pagar (art. 3º, §4º, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003), sendo vedada a compensação na forma do art. 74, da Lei n. 9.430/96.

5. Reconhecido o direito ao creditamento e a existência de dispositivos legais e normativos ilegítimos que o impedem (no caso o art. 31, da Lei n. 10.865/2004 declarado inconstitucional pela Corte de Origem), é de se reconhecer a correção monetária dos créditos escriturais de PIS e Cofins. Incidência, por analogia, do recurso representativo da controvérsia REsp.nº 1.035.847 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24.6.2009, e do enunciado n. 411, da Súmula do STJ: “É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco”.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

(Ementa disponibilizada no DJe 17.04.2012).

TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS POR HERANÇA. ISENÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FALECIMENTO. APLICAÇÃO.

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : DEYSI CRISTINA DA 'ROLT E OUTRO(S)
PROCURADOR : CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO -
SP162442
RECORRIDO : CARMEN SOLANGE HABEYCHE RUSCHEL -
ESPÓLIO
REPR. POR : LUIZ PEDRO RUSCHEL - INVENTARIANTE
ADVOGADO : FLÁVIO RIBEIRO KARAM - RS027791

JURISPRUDÊNCIA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS POR SUCESSÃO HEREDITÁRIA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

1. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade jurídica de acréscimo patrimonial de qualquer natureza, de sorte que o eventual ganho de capital relacionado à herança sujeita-se às normas em vigor quando da transmissão dos bens, em razão da irretroatividade da norma tributária e do princípio do tempus regit actum.

2. Conforme o princípio da saisine, o falecimento do de cujus coincide temporalmente com a transmissão da herança.

3. Levando-se em consideração que nesse momento os valores adquiridos por herança gozavam de isenção do imposto de renda, sendo as transferências causa mortis excluídas do cálculo de ganho de capital - arts. 6º, XVI, e 22, III, da Lei nº 7.713/88 -, não pairam dúvidas de que não há a incidência da superveniente Lei nº 9.532/97. Precedente da Primeira Turma: REsp nº 805.806/RJ, Rel. Min. Denise Arruda, DJU 18.02.08.

4. Recurso especial não provido.

(Ementa disponibilizada no DJe 23.04.2012).

ISENÇÃO DE ICMS CONCEDIDA PELA UNIÃO FEDERAL. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988.

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 449.469

ORIGEM :RESP - 222820 - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

PROCED. :RIO DE JANEIRO

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

AGTE.(S) :ESTADO DO RIO DE JANEIRO

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

AGDO.(A/S) :PAULO A. DOS SANTOS & COMPANHIA LTDA

ADV.(A/S) : JOSÉ OSWALDO CORRÊA

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Unânime. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. 1ª Turma, 17.4.2012.

EMENTA

Agravo regimental no agravo de instrumento. ICMS. Importação de produto proveniente de país signatário do GATT. Acordo internacional firmado pela União. Isenção heterônoma. Não ocorrência. Recepção pela ordem constitucional vigente. Precedentes.

1. Pacífico o entendimento desta Corte no sentido de que a isenção concedida pelo GATT foi recebida pela Constituição Federal de 1988, uma vez que a União atua como sujeito de direito na ordem internacional, não havendo, assim, ofensa ao art. 151, inciso III, da Constituição Federal.

2. Agravo regimental não provido.

(Ementa disponibilizada no STF - DJe N. 92/2012, divulgação 10.05.2012, publicação 11.05.2012, p. 26).

IMPOSTO DE RENDA. LIMITE COM DEDUÇÃO DE DESPESAS DE EDUCAÇÃO. ART. 8º, II, B, DA LEI N. 9.250/95. DEVER JURÍDICO DO ESTADO. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE CÍVEL Nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP

2002.61.00.005067-0/SP

RELATOR : Desembargador Federal MAIRAN MAIA

ARGÜENTE : ISO CHAITZ SCHERKERKEWITZ

ADVOGADO : GUSTAVO DE FREITAS e outro

ARGÜÍDO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : FERNANDO NETTO BOITEUX E ELYADIR FERREIRA BORGES

EMENTA

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. LIMITES À DEDUÇÃO DAS DESPESAS COM INSTRUÇÃO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 8º, II, “B”, DA LEI Nº 9.250/95. EDUCAÇÃO. DIREITO SOCIAL FUNDAMENTAL. DEVER JURÍDICO DO ESTADO DE PROMOVÊ-LA E PRESTÁ-LA. DIREITO PÚBLICO SUBJETIVO. NÃO TRIBUTAÇÃO DAS VERBAS DESPENDIDAS COM EDUCAÇÃO. MEDIDA CONCRETIZADORA DE DIRETRIZ PRIMORDIAL DELINEADA PELO CONSTITUINTE ORIGINÁRIO. A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE GASTOS COM EDUCAÇÃO VULNERA O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

1. Arguição de inconstitucionalidade suscitada pela e. Sexta Turma desta Corte em sede de apelação em mandado de segurança impetrado com a finalidade de garantir o direito à dedução integral dos gastos com educação na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física de 2002, ano-base 2001.

2. Possibilidade de submissão da quaestio juris a este colegiado, ante a inexistência de pronunciamento do Plenário do STF, tampouco do Pleno ou do Órgão Especial desta Corte, acerca da questão.

3. O reconhecimento da inconstitucionalidade da norma afastando sua aplicabilidade não configura por parte do Poder Judiciário atuação como legislador positivo. Necessidade de o Judiciário - no exercício de sua típica função, qual seja, averiguar a conformidade do dispositivo impugnado com a ordem constitucional vigente - manifestar-se sobre a compatibilidade da norma impugnada com os direitos fundamentais constitucionalmente assegurados. Compete também ao poder Judiciário verificar os limites de atuação do Poder Legislativo no tocante ao exercício de competências tributárias impositivas.

4. A CF confere especial destaque a esse direito social fundamental, prescrevendo o dever jurídico do Estado de prestá-la e alçando-a à categoria de direito público subjetivo.

5. A educação constitui elemento imprescindível ao pleno desenvolvimento da pessoa, ao exercício da cidadania e à livre determinação do indivíduo, estando em estreita relação com os primados basilares da República Federativa e do

Estado Democrático de Direito, sobretudo com o princípio da dignidade da pessoa humana. Atua como verdadeiro pressuposto para a concreção de outros direitos fundamentais.

6. A imposição de limites ao abatimento das quantias gastas pelos contribuintes com educação resulta na incidência de tributos sobre despesas de natureza essencial à sobrevivência do indivíduo, a teor do art. 7º, IV, da CF, e obstaculiza o exercício desse direito.

7. Na medida em que o Estado não arca com seu dever de disponibilizar ensino público gratuito a toda população, mediante a implementação de condições materiais e de prestações positivas que assegurem a efetiva fruição desse direito, deve, ao menos, fomentar e facilitar o acesso à educação, abstando-se de agredir, por meio da tributação, a esfera jurídico-patrimonial dos cidadãos na parte empenhada para efetivar e concretizar o direito fundamental à educação.

8. A incidência do imposto de renda sobre despesas com educação vulnera o conceito constitucional de renda, bem como o princípio da capacidade contributiva, expressamente previsto no texto constitucional.

9. A desoneração tributária das verbas despendidas com instrução configura medida concretizadora de objetivo primordial traçado pela Carta Cidadã, a qual erigiu a educação como um dos valores fundamentais e basilares da República Federativa do Brasil.

10. Arguição julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade da expressão “até o limite anual individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais)” contida no art. 8º, II, “b”, da Lei nº 9.250/95.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide o Egrégio Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por maioria, julgar procedente a arguição de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade da expressão “até o limite anual individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais)” contida no art. 8º, II, “b”, da Lei nº 9.250/95, devendo os autos retornarem à Turma para o prosseguimento do julgamento da apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 28 de março de 2012.

JURISPRUDÊNCIA

Mairan Maia

Desembargador Federal Relator

(Ementa publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 11.05.2012, p. 350/351).

ISS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE DAS EMPRESAS PÚBLICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS. POSSIBILIDADE DE SUJEIÇÃO PASSIVA NA QUALIDADE DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIRO NÃO ABRANGIDOS PELA IMUNIDADE.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 446.530

ORIGEM :AC - 200272000018482 - TRIBUNAL REGIONAL
FEDERAL

PROCED. :SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

AGTE.(S) :EMPRESA BRASILEIRA DE INFRA - ESTRUTURA
AEROPORTUÁRIA - INFRAERO

ADV.(A/S) :SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) :MUNICÍPIO DE FLORIANÓPOLIS

ADV.(A/S) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE
FLORIANÓPOLIS

Decisão: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. **2ª Turma**, 29.05.2012.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE DAS EMPRESAS PÚBLICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS. INFRAERO. POSSIBILIDADE DE SUJEIÇÃO PASSIVA NA QUALIDADE DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS PRES-

TADOS POR TERCEIRO NÃO ABRANGIDOS PELA IMUNIDADE.
AGRAVO IMPROVIDO.

I – A imunidade recíproca aplicada aos serviços públicos iminentes ao Estado, quando prestados por empresas públicas, não impede a qualificação dessas entidades como substitutas tributárias em relação ao ISS devido em decorrência de serviços prestados por terceiros não abrangidos por norma de desoneração.

II – Agravo regimental improvido.

(Ementa disponibilizada no STF – DJe n. 114/2012, p. 37).

ICMS. GUERRA FISCAL. MAJORAÇÃO DO ICMS NO ESTADO DE DESTINO. LIMINAR EM ADI.

REFERENDO NA MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.705

ORIGEM :ADI - 4705 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PROCED. :DISTRITO FEDERAL

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

REQTE.(S) :CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - CFOAB

ADV.(A/S) :OSWALDO PINHEIRO RIBEIRO JUNIOR

INTDO.(A/S) :GOVERNADOR DO ESTADO DA PARAÍBA

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

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, referendou a cautelar concedida e prejudicado o recurso de agravo regimental, interposto pelo Estado da Paraíba. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, representando o Tribunal em visita oficial à Suprema Corte do Japão. Plenário, 23.02.2012.

JURISPRUDÊNCIA

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO. EXTENSÃO ÀS REMESSAS PARA CONSUMIDORES FINAIS. COMÉRCIO ELETRÔNICO. “GUERRA FISCAL”. DENSA PROBABILIDADE DE VIOLAÇÃO CONSTITUCIONAL. LEI 9.582/2011 DO ESTADO DA PARAÍBA. MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA.

1. A Constituição define que o estado de origem será o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais aos consumidores finais que não forem contribuintes desse imposto, mas a legislação atacada subverte essa ordem (art. 155, § 2º, II, b da Constituição).

2. Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, pois tais tensões devem ser resolvidas no foro legítimo, que é o Congresso Nacional (arts. 150, V e 152 da Constituição).

3. Compete ao Senado definir as alíquotas do tributo incidente sobre as operações interestaduais.

4. A tolerância à guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão.

(Ementa disponibilizada no STF – DJe n. 119/2012, p. 19).

COFINS/PIS. VENDAS INADIMPLIDAS. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE CANCELAMENTO DA VENDA.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 586.482

ORIGEM :AMS - 200471000348579 - TRIBUNAL REGIONAL

FEDERAL

PROCED. :RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) :WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA

ADV.(A/S) : FLORIANO DUTRA NETO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :UNIÃO

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

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, conheceu e negou provimento ao recurso extraordinário, contra os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Impedido o Senhor Ministro Luiz Fux. Ausente, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falou pela recorrida o Dr. Luís Carlos Martins Alves Júnior, Procurador da Fazenda Nacional. Plenário, 23.11.2011.

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COFINS/PIS. VENDAS INADIMPLIDAS. ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE CANCELAMENTO DA VENDA.

1. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. (art. 177 da Lei nº 6.404/76).

2. Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições.

3. No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato

JURISPRUDÊNCIA

gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas.

4. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva.

5. As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na conseqüente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o

vendedor oponível ao comprador.

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(Ementa disponibilizada no STF – DJe n. 119/2012, p. 19).

