

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
COORDENADOR

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO VIII - EDIÇÃO 29 - MARÇO 2011

REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA:

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

**MP**  
EDITORA



*Revisão*  
Mônica A. Guedes

*Editoração*  
Mônica A. Guedes

*Diretor responsável*  
Marcelo Magalhães Peixoto

*Impressão e acabamento*  
Orgrafic

Ano VIII – Edição 29 – Março 2011

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2011  
Av. Paulista, 1.776 – 1º andar  
01310-200 – São Paulo  
Tel./Fax: (11) 3101 2086  
adm@mpeditora.com.br  
www.mpeditora.com.br

ISSN: 1806-1885

## CONSELHO EDITORIAL

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



APET – Associação Paulista de Estudos Tributários  
Av. Paulista, 1.776 – 1º andar  
01310-200 – São Paulo-SP – Brasil – Fone: (11) 3105-6191



## INSTRUÇÕES PARA PUBLICAÇÃO DE ARTIGOS NA REVISTA DA APET

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

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

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

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

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

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

a) fonte Arial tamanho 11 para o corpo do texto e Arial 9 para as notas de rodapé e citações; espaçamento entre linhas de 1,5 cm.

b) margens em página com formato A4: superior 2,5 cm; inferior 2,5 cm; esquerda 3,0 cm; e direita 3,0 cm. O espaçamento entre linhas é 1,5 cm;

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

Os artigos poderão ser encaminhados para o Coordenador Geral da Revista, Marcelo Magalhães Peixoto, por e-mail ([marcelo@mpeditora.com.br](mailto:marcelo@mpeditora.com.br)) ou, na forma impressa, para o endereço: Av. Paulista, 1.776 – 1º andar, Bela Vista, CEP 01310-200, São Paulo – SP.

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



## **AUTORES**

### **COORDENADOR GERAL DA REVISTA**

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

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

GUILHERME CEZAROTI

### **ANDRÉ RICARDO PASSOS DE SOUZA**

Advogado em São Paulo. MBA em Finanças e Mercado de Capitais – MP/FGV/BANCOBBM. LL.M. em Direito do Mercado Financeiro e de Capitais – IBMEC/SP.

### **CÉLIO ARMANDO JANCZESKI**

Mestre em Direito, Professor de Direito Tributário do Curso de Direito da Faculdade Mater Dei, da Escola Superior da OAB e da Escola Superior da Magistratura do Estado de Santa Catarina. Membro do Conselho Científico da Academia Brasileira de Direito Tributário. Membro Benemérito da APET. Advogado.

### **DEMES BRITTO**

Advogado. Professor de Direito Tributário. Consultor Tributário em Madrid – Espanha. Doutorando em Direito Tributário em Salamanca. Pós-Graduado em Direito Tributário Material pela Universidade de São Paulo – USP. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto de Estudos Tributários – IBET. Especialista em Processo Judicial Tributário pela Associação de Estudos Tributários – APET. Professor Con-

vidado do Curso de Direito Aduaneiro para Advogados do Instituto de Estudos Marítimos – IEM. Diretor Tributário da Associação Nacional dos Executivos de Finanças e Contabilidade – ANEFAC.

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.

**LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO**

Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Pós-graduado em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Mestrando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Atualmente cursa LL.M. (Master of Laws) in Taxation pela Georgetown University Law Center em Washington, D.C., EUA, como bolsista integral (Graduate Tax Scholar). Membro do Conselho de Apoio e Pesquisa da Revista de Direito Tributário Internacional e do Conselho Editorial da Revista de Direito Tributário da APET. Professor e Advogado em São Paulo.

**CARLOS THOMPSON FLORES (1911-2001)**

Ministro aposentado e ex-presidente do STF

# SUMÁRIO

<b>ARTIGOS</b>	<b>11</b>
<b>A ANTINOMIA DAS NORMAS VEICULADAS PELA LEI N. 12.249/10 DIANTE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL AOS INVESTIMENTOS REALIZADOS POR ESTRANGEIROS NO BRASIL</b>	<b>13</b>
<i>André Ricardo Passos de Souza</i>	
I. Tema em debate	13
II. Do conflito de normas	14
III. Conjunto das regras trazidas pelas Leis n. 11.727/08, 11.941/09 e 12.249 – a legislação sob estudo	18
IV. Regramento aplicável ao capital estrangeiro no ordenamento jurídico pátrio	27
V. Ordenamento jurídico-tributário internacional e <i>thin capitalization rules</i>	34
VI. Conclusão: os desafios da melhor interpretação	43
<b>O ISS NAS COOPERATIVAS MÉDICAS</b>	<b>47</b>
<i>Célio Armando Janczeski</i>	
1. Introdução	47
2. Base de cálculo do ISS	48
3. Base de cálculo do ISS nas cooperativas médicas	49
4. Conclusão	55
5. Bibliografia	55
<b>A INCONSTITUCIONALIDADE DA NOVA LEI DO MANDADO SEGURANÇA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA</b>	<b>57</b>
<i>Demes Britto</i>	
Introdução	57
1. Mandado de segurança e suas condições para impetração	61
2. A exigência de caução, fiança ou depósito prevista no artigo 7º, III da Lei 12.016/09 e sua inconstitucionalidade perante o atual sistema constitucional	64
3. Da compensação em mandado de segurança em matéria tributária	78
3.1 Compensação em matéria tributária	78

3.2. A compensação em matéria tributária ante a Lei n. 8.383/ 91	79
3.3 A compensação de créditos tributários por via mandamental	80
4. Entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior	87
Conclusão	91
EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ASSESSORIA DE INVESTIMENTOS FINANCEIROS E A REGRA DE ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS: A QUESTÃO DA AUSÊNCIA DE RESULTADO VERIFICADO NO BRASIL	93
<i>Leonardo Freitas de Moraes e Castro</i>	
I. Serviços de assessoria de investimentos financeiros e serviços correlatos	93
II. Da legislação aplicável	94
III. Da jurisprudência (e confusão) sobre a exportação de serviços	101
IV. Considerações finais	106
TRIBUTÁRIO. MONOPÓLIO. CONCEITO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. EFEITOS DA REPERCUSSÃO. SÚMULA 546 DO STF	109
<i>Thompson Flores</i>	
I. Os fatos	110
II. O Direito	111
III. O procedimento judicial e seu desfecho	112
IV. O Recurso Extraordinário	114
V. Respostas conclusivas às questões propostas	121
<b>PARECER</b>	<b>123</b>
INCENTIVOS FISCAIS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS – INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 40 DO ADCT – CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 14 E 14-A DA LEI N. 10.865/2004 E INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 11.051/2004 – A INTRODUÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO PARA IMPORTAÇÕES PELA ZONA FRANCA DE MANAUS – PARECER	125
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	
<b>JURISPRUDÊNCIA</b>	<b>157</b>

## ARTIGOS



# **A ANTINOMIA DAS NORMAS VEICULADAS PELA LEI N. 12.249/10 DIANTE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL AOS INVESTIMENTOS REALIZADOS POR ESTRANGEIROS NO BRASIL**

**André Ricardo Passos de Souza**

## **I. Tema em debate**

Trataremos no presente trabalho das normas que regulam a tributação da renda auferida pelos investidores estrangeiros no Brasil, na tentativa de situá-las em um contexto jurídico e institucional, visando a uma interpretação consoante o ordenamento jurídico vigente e os pressupostos jurídicos de sua formulação.

As dúvidas da sociedade começaram com as inovações trazidas pelas Leis n. 11.941, de 27 de maio de 2009, e n. 11.727, de 23 de junho de 2008, que alteraram a redação da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (“Lei 9.430/96”), trazendo um novo conceito de “Regime Fiscal Privilegiado” inserido nos artigos 24-A e 24-B da Lei 9.430/96, que, além de violar os princípios da estrita legalidade e da igualdade, insculpidos em nossa ordem constitucional, viola frontalmente o disposto nas normas de Direito Internacional consagradas e ratificadas pelo Brasil por meio dos acordos que visam evitar a dupla tributação da renda.

Ademais, as normas introduzidas em nosso ordenamento jurídico pelos artigos 24 a 26 da Medida Provisória n. 472, de 15 de dezembro de 2009, convertida na Lei n. 12.249/10, terminam por utilizar a nova expressão, criada pela legislação que a antecedeu, vazia de sentido e de significado jurídico, referida apenas como “Re-

gime Fiscal Privilegiado”, de modo a criar novos mecanismos de taxaço de despesas e um regime de *thin capitalization rules*, até então inédito, para um país que precisa “fechar as contas” de sua balança comercial e suprir o vácuo de recursos para investimentos públicos com a entrada de generosas somas de recursos estrangeiros.

Em outras palavras, o “mosaico” de normas fiscais de conteúdo vazio e de aderência duvidosa ao ordenamento jurídico internacional objeto de criação da administração tributária federal e que, via de regra, tem sido veiculado por atos normativos expedidos pelo Poder Executivo ou, até mesmo, com a preciosa colaboração do Congresso Nacional, tem contribuído em grande medida para o aumento do custo de captação de recursos estrangeiros, seja através do aumento do custo tributário vinculado aos financiamentos internacionais, seja através da insegurança jurídica do investidor.

Tais medidas se situam na contramão do esforço feito pela autoridade monetária, ladeada pelo Governo Federal e pela classe empresarial brasileira, para a manutenção das taxas de juros em patamares racionais e de viés de crescimento para nossa economia.

Desta forma, o presente estudo tem por finalidade a tentativa de situar as novas normas dentro de um contexto institucional e jurídico das regras harmônicas que suportam o investimento estrangeiro no Brasil.

## **II. Do conflito de normas**

O conflito de normas jurídicas é decorrência lógica do sistema do direito positivo. Em verdade, o direito positivo pressupõe sistematização das normas e princípios que compõem o ordenamento jurídico em um Estado de Direito.

Nesse sentido, no dizer do Ministro Eros Roberto Grau, o sistema jurídico pressupõe:

Do direito falamos, com freqüência, referindo-o como “sistema jurídico”. Com isso queremos, conscientemente ou não, aludir ao “sistema do direito” ou ao “sistema” que o direito é. Tomamos, então, o direito como sistema.

Cada sistema apresenta duas faces, pode ser visualizado desde dois prismas: o dos conhecimentos e o dos objetos do conhecimento. Assim, cogitamos do sistema científico (sistema de conhecimentos) e do sistema objetivo (sistema de objetos do conhecimento). Um sistema supõe ordenação e unidade (ordenação interior e unidade de sentido).

No direito, dominado pelos sentidos axiológico e teleológico, a idéia de ordenação conduz à de adequação: tanto o legislador como o juiz devem tomar adequadamente os dados axiológicos do direito (Canaris 1989/18). Daí cuidar-se, no caso do direito, de adequação valorativa.<sup>1</sup>

E prossegue o autor cuidando de definir o verdadeiro significado do que seja “sistema jurídico” em sua concepção, *in verbis*:

“Podemos definir sistema jurídico (cada sistema jurídico) como uma ordem teleológica de princípios gerais de direito (Canaris 1989/77). Não se trata, note-se bem, de ordem de normas, conceitos, institutos, valores ou axiomas, mas de ordem de princípios gerais.

A conexão aglutinadora das normas que compõe o sistema jurídico – daí a sua unidade – encontra-se nos princípios gerais do direito.

Mas é necessário sabermos, não obstante, que os princípios – como veremos mais adiante – também são normas. As normas compreendem um gênero do qual são espécies, as regras e os princípios. Além disso, como não há, concretamente, o direito, senão os direitos, devo reiterar: esses princípios gerais do direito

---

1. GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005. 316 p.

realizam-se, concretamente, no bojo de cada direito, como princípios gerais do (deste) direito.”<sup>2</sup>

Ora, cuidaremos da antinomia que pressupõe oposição. Oposição pressupõe existência de outras regras coexistentes em um sistema lógico-interpretativo construído de princípios e normas jurídicas que, por sua vez, se complementam ou se anulam a depender do caso concreto em exame.

Ao intérprete da norma jurídica, como nos ensina Hans Kelsen, cabe distinguir as situações postas no ato cognitivo da realização da interpretação jurídica e ao “intérprete autêntico” cabe o mesmo percurso cognitivo, com uma diferença, entretanto, a capacidade de criar direito, conforme se verifica do excerto abaixo, *in verbis*:

Através deste ato de vontade se distingue a interpretação jurídica feita pelo órgão aplicador do Direito de toda e qualquer outra interpretação, especialmente da interpretação levada a cabo pela ciência jurídica.

A interpretação feita pelo órgão aplicador do Direito é sempre autêntica. Ela cria Direito. Na verdade, só se fala de interpretação autêntica quando essa interpretação assuma forma de uma lei ou de um tratado de Direito Internacional e tem caráter geral, quer dizer, cria Direito não apenas para um caso concreto mas para todos os casos iguais, ou seja, quando o ato designado como interpretação autêntica represente a produção de uma norma geral. Mas autêntica, isto é, criadora de Direito é a interpretação feita através de um órgão aplicador do Direito ainda quando cria Direito apenas para um caso concreto, quer dizer, quando esse órgão apenas crie uma norma individual ou execute uma sanção. A propósito importa notar que, pela via da interpretação autêntica, quer dizer, da interpretação de uma norma pelo órgão jurídico que a tem de aplicar, não somente se realiza uma das possibilida-

---

2. GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005. 316 p.

des reveladas pela interpretação cognoscitiva da mesma norma, como também se pode produzir uma norma que se situe completamente fora da moldura que a norma a aplicar representa.<sup>3</sup>

Destarte, antinomia pressupõe a existência de um “sistema jurídico” e a realização pelo intérprete, seja ele “autêntico” ou não, do processo cognitivo de interpretação da norma, valorando-a e confrontando-a com as demais normas e princípios que formam o denominado ordenamento jurídico para dela extrair o seu real significado e aplicação.

Dentro desta lógica, vislumbramos os conflitos de normas, objeto do estudo em questão, como decorrentes da dialética entre as normas que regem os investimentos de capital estrangeiro no Brasil, bem como as suas aplicações e investimentos no âmbito do mercado financeiro e de capitais, em oposição às novas normas que regem a tributação desses investimentos, mormente aquelas veiculadas pela Lei n. 12.249/10. As normas contidas neste diploma legal conflitam ainda, a nosso ver, com as normas que regem a tributação internacional da renda auferida por estrangeiros no Brasil e o sistema já posto de tributação desses rendimentos pela fonte pagadora dos recursos (entidades brasileiras tomadoras de recursos ou financiamentos oriundos do exterior), conforme verificaremos mais adiante.

É nesse contexto que trataremos de conflitos de normas e de sua interpretação dentro da antinomia aparente que nos propusemos a discutir neste trabalho.

Tal situação, ademais, a nosso ver, se afigura como uma questão típica do século XX, acentuada pela “crise institucional” do Estado Nacional vivida nos séculos XX e XXI, que decorre basicamente da erosão do Estado Nacional, formado na Idade Moderna,

---

3. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009. 427 p.

diante do processo de “flexibilização” das jurisdições nacionais pelos mecanismos supranacionais e pela globalização e “atomização” da economia da nova sociedade dos “*bits*” e “*sites*”.

Nesse sentido, o Estado Nacional sempre tende a criar uma espécie de “proteção institucional” ao interesse de suas classes dominantes, transmutando e confundindo o regime democrático que estão adstritos, cabendo, aos intérpretes da Lei, a reconstrução formal do arcabouço normativo em que se inserem os sistemas jurídicos nacionais e a sua conformação à nova ordem mundial, que se nos apresenta e se modifica em um processo dialético constante.

### **III. Conjunto das regras trazidas pelas Leis n. 11.727/08, 11.941/09 e 12.249 – a legislação sob estudo**

Com efeito, o cenário normativo de que trataremos começou a ser modificado com o advento da Lei n. 11.727/08, anterior à crise internacional que sucedeu à quebra do Lehman Brothers, em que o legislador, num primeiro momento e, a rigor, seguindo uma tendência apontada pelos organismos internacionais e notadamente (e principalmente) a OCDE – Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento – cunhou e promulgou as normas veiculadas pelo art. 22 da Lei n. 11.727, que reenumerou o art. 24 da Lei n. 9.430/96 para incluir o seguinte conteúdo, *verbis*:

Art. 22. O art. 24 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido do seguinte § 4º:

“Art. 24. (...)”

§ 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.” (NR)

Art. 23. A Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 24-A e 24-B:

“Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.

Parágrafo único. Para efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que:

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.

Art. 24-B. O Poder Executivo poderá reduzir ou restabelecer os percentuais de que tratam o caput do art. 24 e os incisos I e III do parágrafo único do art. 24-A, ambos desta Lei.

Parágrafo único. O uso da faculdade prevista no caput deste artigo poderá também ser aplicado, de forma excepcional e restrita, a países que componham blocos econômicos dos quais o País participe.”

De certa forma, as disposições acima, incluíram, tão somente, no parágrafo 4º da referida Lei, alguns pressupostos para definir “país ou dependência com tributação favorecida”, além de instituir o conceito de “regime fiscal privilegiado”, sem, no entanto, alterar, naquele momento, a listagem das jurisdições definidas como “países ou dependências de tributação favorecida” (conforme o dispo-

to pela Instrução Normativa RFB n. 188/02). Não nos deteremos, por ora, nas consequências jurídicas advindas da veiculação dessa norma, sendo certo que o contexto geral, a partir dessa ocasião, começou a descortinar a visão que ora se comenta acerca dos investimentos estrangeiros e de seu tratamento atual pelo Direito Tributário Brasileiro.

Somente em maio de 2009, já após o advento da crise financeira internacional de setembro de 2008, o art. 30 da Lei n. 11.941, conversão da Medida Provisória n. 449/08, trouxe nova redação ao artigo 24-A, acima citado, para definir que “regime fiscal privilegiado” é aquele que apresentar uma ou mais das características listadas nos incisos do parágrafo único do art. 24-A, da Lei n. 9.430/96.

Descortinou-se, nesse momento, o cenário propício à inserção no Direito Tributário Brasileiro das normas que viriam a dar maior aplicabilidade ao recém-criado conceito de “regime fiscal privilegiado” que, até então, carecia de uma melhor regulamentação e, até mesmo, de uma lista própria que lhe daria o condão de norma autoaplicável dentro dos padrões de atuação que vinham sendo estabelecidos pelas autoridades fiscais brasileiras<sup>4</sup>. Vejamos agora,

---

4. Instrução Normativa RFB n. 1.037, de 4 de junho de 2010: Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n. 125, de 4 de março de 2009, e tendo em vista o disposto no art. 24 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996; no art. 8º da Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999; no art. 7º da Lei n. 9.959, de 27 de janeiro de 2000; no § 1º do art. 29 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, no § 2º do art. 16 da Medida Provisória n. 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, nos arts. 3º e 4º da Lei n. 10.451, de 10 de maio de 2002, e nos arts. 22 e 23 da Lei n. 11.727, de 23 de junho de 2008, resolve: Art. 1º Para efeitos do disposto nesta Instrução Normativa, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legis-

então, as inovações trazidas pela Lei n. 12.249/10 no que concerne

---

lação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, as seguintes jurisdições: I - Andorra; II - Anguilla; III - Antígua e Barbuda; IV - Antilhas Holandesas; V - Aruba; VI - Ilhas Ascensão; VII - Comunidade das Bahamas; VIII - Bahrein; IX - Barbados; X - Belize; XI - Ilhas Bermudas; XII - Brunei; XIII - Campione D'Italia; XIV - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark); XV - Ilhas Cayman; XVI - Chipre; XVII - Cingapura; XVIII - Ilhas Cook; XIX - República da Costa Rica; XX - Djibouti; XXI - Dominica; XXII - Emirados Árabes Unidos; XXIII - Gibraltar; XXIV - Granada; XXV - Hong Kong; XXVI - Kiribati; XXVII - Lebuán; XXVIII - Líbano; XXIX - Libéria; XXX - Liechtenstein; XXXI - Macau; XXXII - Ilha da Madeira; XXXIII - Maldivas; XXXIV - Ilha de Man; XXXV - Ilhas Marshall; XXXVI - Ilhas Maurício; XXXVII - Mônaco; XXXVIII - Ilhas Montserrat; XXXIX - Nauru; XL - Ilha Niue; XLI - Ilha Norfolk; XLII - Panamá; XLIII - Ilha Pitcairn; XLIV - Polinésia Francesa; XLV - Ilha Queshm; XLVI - Samoa Americana; XLVII - Samoa Ocidental; XLVIII - San Marino; XLIX - Ilhas de Santa Helena; L - Santa Lúcia; LI - Federação de São Cristóvão e Nevis; LII - Ilha de São Pedro e Miguelão; LIII - São Vicente e Granadinas; LIV - Seychelles; LV - Ilhas Solomon; LVI - St. Kitts e Nevis; LVII - Suazilândia; LVIII - Suíça; (Vide Ato Declaratório Executivo RFB n. 11, de 24 de junho de 2010); LIX - Sultanato de Omã; LX - Tonga; LXI - Tristão da Cunha; LXII - Ilhas Turks e Caicos; LXIII - Vanuatu; LXIV - Ilhas Virgens Americanas; LXV - Ilhas Virgens Britânicas. .Art. 2º São regimes fiscais privilegiados: I - com referência à legislação de Luxemburgo, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company; II - com referência à legislação do Uruguai, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de "Sociedades Financeiras de Inversão (Safis)" até 31 de dezembro de 2010; III - com referência à legislação da Dinamarca, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company; IV - com referência à legislação do Reino dos Países Baixos, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company; III - com referência à legislação da Dinamarca, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company que não exerçam atividade econômica substantiva; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.045, de 23 de junho de 2010); IV - com referência à legislação do Reino dos Países Baixos, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company que não exerçam atividade econômica substantiva; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.045, de 23 de junho de 2010) (Vide Ato

aos critérios de *discriminem* entre os investimentos de capital nacional e aqueles de capital estrangeiro no universo em que se situam tais regras, no Direito Brasileiro:

Começemos, pois, com as normas veiculadas pelos arts. 24 e 25 da referida Lei.

Art. 24. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica, vinculada nos termos do art. 23 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, residente ou domiciliada no exterior, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo aos seguintes requisitos:

I - no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada

---

Declaratório Executivo RFB n. 10, de 24 de junho de 2010); V - com referência à legislação da Islândia, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de International Trading Company (ITC); VI - com referência à legislação da Hungria, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de offshore KFT; VII - com referência à legislação dos Estados Unidos da América, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Limited Liability Company (LLC) estaduais, cuja participação seja composta de não residentes, não sujeitas ao imposto de renda federal; ou; VIII - com referência à legislação da Espanha, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (E.T.V.Es.); IX - com referência à legislação de Malta, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de International Trading Company (ITC) e de International Holding Company (IHC). Art. 3º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação. Art. 4º Fica revogada a Instrução Normativa SRF n. 188, de 6 de agosto de 2002. OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor da participação da vinculada no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil;

II - no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que não tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil;

III - em qualquer dos casos previstos nos incisos I e II, o valor do somatório dos endividamentos com pessoas vinculadas no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor do somatório das participações de todas as vinculadas no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 1º Para efeito do cálculo do total de endividamento a que se refere o caput deste artigo, serão consideradas todas as formas e prazos de financiamento, independentemente de registro do contrato no Banco Central do Brasil.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo às operações de endividamento de pessoa jurídica residente ou domiciliada no Brasil em que o avalista, fiador, procurador ou qualquer interveniente for pessoa vinculada.

§ 3º Verificando-se excesso em relação aos limites fixados nos incisos I a III do caput deste artigo, o valor dos juros relativos ao excedente será considerado despesa não necessária à atividade da empresa, conforme definido pelo art. 47 da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, e não dedutível para fins do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

§ 4º Os valores do endividamento e da participação da vinculada no patrimônio líquido, a que se refere este artigo, serão apurados pela média ponderada mensal.

§ 5º O disposto no inciso III do caput deste artigo não se aplica no caso de endividamento exclusivamente com pessoas vinculadas no exterior que não tenham participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 6º Na hipótese a que se refere o § 5º deste artigo, o somatório dos valores de endividamento com todas as vinculadas sem par-

ticipação no capital da entidade no Brasil, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não poderá ser superior a 2 (duas) vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 7º O disposto neste artigo não se aplica às operações de captação feitas no exterior por instituições de que trata o § 1º do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, para recursos captados no exterior e utilizados em operações de repasse, nos termos definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 25. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo cumulativamente ao requisito de que o valor total do somatório dos endividamentos com todas as entidades situadas em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado não seja superior a 30% (trinta por cento) do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 1º Para efeito do cálculo do total do endividamento a que se refere o caput deste artigo, serão consideradas todas as formas e prazos de financiamento, independentemente de registro do contrato no Banco Central do Brasil.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo às operações de endividamento de pessoa jurídica residente ou domiciliada no Brasil em que o avalista, fiador, procurador ou qualquer interveniente for residente ou constituído em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado.

§ 3º Verificando-se excesso em relação ao limite fixado no caput deste artigo, o valor dos juros relativos ao excedente será considerado despesa não necessária à atividade da empresa, conforme definido pelo art. 47 da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964,

e não dedutível para fins do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

§ 4º Os valores do endividamento e do patrimônio líquido a que se refere este artigo serão apurados pela média ponderada mensal.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica às operações de captação feitas no exterior por instituições de que trata o § 1º do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, para recursos captados no exterior e utilizados em operações de repasse, nos termos definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Tais normas visaram criar um rol de condições adicionais àquelas previamente estabelecidas no art. 47 da Lei n. 4.506/64, para a dedução das despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos internacionais obtidos por pessoa jurídica brasileira, junto a pessoas “vinculadas” residentes e domiciliadas no exterior.

Pressupôs, ao fim e ao cabo, o legislador, que tais empréstimos poderiam ter o condão de reduzir, indevidamente, os resultados tributáveis dos mutuários destes recursos residentes e domiciliados no Brasil, em detrimento dos mutuantes situados no exterior, sejam estes mutuantes residentes em país ou dependência com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, ou pessoa vinculada ou, de algum modo, “relacionada” à mutuária brasileira, sem, contudo, aplicar o mesmo critério aos empréstimos tomados por companhias nacionais a partes relacionadas residentes ou domiciliadas no Brasil.

Destarte, resta claro pela simples leitura das normas acima que o legislador elegeu critérios de *discriminem*; dois deles subjetivos quanto ao mutuante: i) ser pessoa jurídica estrangeira e ii) ser relacionado ao mutuário ou estar situado em regime fiscal privilegiado ou país com tributação favorecida; e um deles cumulativo e objetivo, qual seja, iii) ter o mutuário endividamento superior a duas vezes seu patrimônio líquido ou a maior em 30% do seu patrimônio líquido; para fazer valer a consequência jurídica mais

gravosa e adicional “*sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei n. 9.430/96*” preocupando-se, por decorrência, em estabelecer inédito regime de subcapitalização no Direito Brasileiro, regime este que será mais bem analisado adiante com suas consequências jurídicas específicas.

Nessa mesma linha, o artigo 26 da citada Lei estabeleceu, *verbis*:

Art. 26. Sem prejuízo das normas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, não são dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a qualquer título, direta ou indiretamente, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, na forma dos arts. 24 e 24-A da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, salvo se houver, cumulativamente:

I - a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dessas importâncias;

II - a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação; e

III - a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I do caput deste artigo, considerar-se-á como efetivo beneficiário a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica ao pagamento de juros sobre o capital próprio de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 3º A comprovação do disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica no caso de operações:

- I - que não tenham sido efetuadas com o único ou principal objetivo de economia tributária; e
- II - cuja beneficiária das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a título de juros seja subsidiária integral, filial ou sucursal da pessoa jurídica remetente domiciliada no Brasil e tenha seus lucros tributados na forma do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Referida norma, por sua vez, criou regra geral de vedação às despesas de qualquer ordem pagas a beneficiário no exterior que esteja situado em “paraíso fiscal” ou “regime fiscal privilegiado” desde que comprovadas a sua usualidade e necessidade na forma, a rigor, que já estava posta no art. 47, da Lei n. 4.506/64.

Destarte, tais normas tiveram o condão de criar nova moldura jurídica para a interpretação das normas que regem a tributação dos investimentos estrangeiros no mercado brasileiro, espalhando seus efeitos aos tomadores e emprestadores de recursos financeiros de origem alienígena no mercado brasileiro, tarefa sobre a qual nos debruçaremos neste trabalho, de modo a buscar o melhor sentido das mesmas dentro da “moldura” em que se insere o Sistema Financeiro Nacional e as normas que regem os investimentos no mercado de capitais.

#### **IV. Regramento aplicável ao capital estrangeiro no ordenamento jurídico pátrio**

Desde os idos da década de 60 (sessenta), o investimento estrangeiro no Brasil tem na Lei n. 4.131, de 03 de setembro de 1962, modificada pela Lei n. 4.390, de 29 de agosto de 1964, e regulamentada pelo Decreto n. 55.762, de 17 de fevereiro de 1965, seus principais estatutos. Tais estatutos funcionam como uma espécie de “espinha dorsal” com *status* de Lei Complementar, que regem e garantem exequibilidade ao disposto no artigo 172, da Constituição

Federal de 1988, que, por sua vez, determina que “*A lei disciplinará, com base no interesse nacional, os investimentos de capital estrangeiro, incentivará os reinvestimentos e regulará a remessa de lucros*”.

Nesse sentido, e comentando o fato de a Constituição Federal versar sobre matérias atinentes ao campo da legislação ordinária, mormente em se tratando de temas relacionados à regulação da ordem econômica, Celso Ribeiro Bastos, em sua festejada obra sobre o tema, assim se posiciona, *verbis*:

Fica assim posta no ar a questão: A matéria relativa à ordem econômica é própria da Constituição ou encontra o seu assento mais adequado na legislação ordinária?

Sobre a matéria constitucional já tivemos a oportunidade de versar a questão no nosso primeiro volume. Em síntese ali concluímos que a matéria constitucional é de difícil demarcação, estando os autores mais de acordo sobre alguns pontos mínimos que não podem deixar de figurar em toda Constituição, do que sobre as questões que não possam ter acesso a uma Constituição. Estas tergiversações doutrinárias são de pequeno alcance, ante o fato inconteste de que tudo que se insere na Constituição passa a beneficiar-se do seu regime próprio. Portanto, são de pouco ou nenhum alcance a classificação das normas constitucionais entre aquelas que teriam matéria desta natureza e aquelas outras que só constitucionais seriam por integrarem o corpo da Lei Maior.

Isto, contudo, não invalida o juízo sobre a conveniência de se tratar longamente da matéria econômica na Constituição. Quanto a este ponto, a impressão que se extrai do título, cujos comentários ora se iniciam, é que ingressou ele por minúcias excessivas, podendo trazer sérios danos à condução da vida econômica. Certas mudanças que se queriam imprimir em determinadas matérias ficaram na dependência de uma emenda à Constituição, que acaba por traduzir-se num elemento de rigidez na regulação da ordem econômica.

Assim, embora não se possa contestar que a ordem econômica, por inserir-se na Constituição, tornou-se matéria constitucional, nem por isso se deve deixar de denunciar os exageros do consti-

tuinte, que levou para o bojo da Lei Maior normas que quadravam muito bem no contexto em que elas se encontravam, qual seja o da lei ordinária.<sup>5</sup>

Em outras palavras, em matéria de capital estrangeiro, a Constituição claramente delegou ao legislador ordinário a missão de traduzir os melhores conceitos e princípios atinentes à sua regência na ordem econômica constitucional, sendo que ao fazê-lo, o fez com escopo, fundamento, institutos e mecanismos que já estavam presentes em nosso ordenamento jurídico pretérito à Constituição, absorvendo-o, recepcionando-o e emprestando-lhe institucionalidade e dinamismo ao mesmo tempo, na medida em que se poderá modificá-lo por nova legislação que lhe sobrevenha, sem, contudo, violar-lhe os princípios inculpidos e recepcionados constitucionalmente no capítulo destinado ao trato constitucional da ordem econômica, que garantem a igualdade entre o capital estrangeiro e o capital nacional (mormente após o advento da Emenda Constitucional n. 06/95 que revogou expressamente o artigo 171 da Constituição Federal), garantindo, ao fim e ao cabo, aos investidores estrangeiros, o repatriamento do capital investido, bem como os rendimentos gerados por este capital.

Corroborar nosso entendimento a linha esposada por Gastão Alves de Toledo que, em brilhante trabalho sobre a ordem econômica e financeira na Constituição Federal de 1988, assim se posicionou sobre o tema, *verbis*:

O art. 172 prevê que “a lei disciplinará, com base no interesse nacional, os investimentos de capital estrangeiro, incentivará os reinvestimentos e regulará a remessa de lucros.”

---

5. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1968*. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 7, p. 6-7.

O assunto já estava regulado pela Lei n. 4.131, de 3 de setembro de 1962, que em nada discrepa da principiologia adotada pela atual Carta. Recepcionado pela Constituição, nela se encontram as normas acerca de investimentos e reinvestimentos de capital estrangeiro, as quais conseguiram sobreviver ao tempo.

Editada em momento de grande instabilidade política, veio, no entanto, estabelecer as bases conceituais e jurídicas do capital estrangeiro, fixando-lhe o regime e conferindo a necessária segurança aos investidores, tanto no que se refere ao sistema de registro de capitais quanto ao mecanismo de remessa de lucros, dividendos e “royalties” devidos pela exploração de patentes ou marcas, ou por assistência técnica, administrativa e semelhantes, cabendo ao Banco Central do Brasil, que substituiu a Superintendência da Moeda e do Crédito, consoante dispôs a Lei n. 4.595/64, toda a missão administrativa de estabelecer-lhe os parâmetros e exercer o respectivo controle.<sup>6</sup>

Para ilustrar a importância desta norma para o regramento do capital estrangeiro no nosso ordenamento jurídico pátrio, cumprenos transcrever a lição de Fábio Nusdeo acerca do tema, *verbis*:

Nessas condições, não se podia falar num estatuto ou num regime do capital estrangeiro. Isto somente veio a acontecer com edição em 1962 da Lei 4.131 de 03 de setembro daquele ano, logo mais modificada pela Lei 4.390 de 1964, a qual alterou alguns de seus dispositivos antes mesmo que ela fosse regulamentada. Feita essa modificação, aquele diploma passou a gozar de uma excepcional longevidade, em termos de legislação econômica brasileira, pelo fato de ter conseguido manter-se virtualmente inalterado até o início da década de noventa, quando modificações, sobretudo no campo fiscal, bem como no do seu escopo e abrangência passaram a ocorrer, não tanto por via legislativa, mas sobretudo por meio da edição de sucessivas normas regulamentares pela agência

---

6. TOLEDO, Gastão Alves de. Ordem econômica e financeira. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Traçado de direito constitucional*. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 335-336.

encarregada de superintender o seu fluxo, ou seja, o Banco Central do Brasil. Este, por meio de inúmeras resoluções, circulares e cartas circulares, em boa parte, “legisla” sobre a matéria, funcionando a Lei 4.131/62 mais ou menos como uma espécie de loi cadre de que falam os doutrinadores franceses para designar leis de caráter geral e amplo que apenas desenhavam um quadro normativo, cuja implementação operacional é entregue a agências reguladoras, dotadas, portanto, de grande poder normativo. É o que se dá no campo do mercado de capitais com a Comissão de Valores Mobiliários e com tantos outros órgãos nas respectivas áreas de atuação.<sup>7</sup>

Com efeito, referida Lei, em seu artigo 1º, nos traz a definição de capital estrangeiro adotada pelo sistema jurídico brasileiro como sendo “*os bens, máquinas e equipamentos entrados no Brasil sem dispêndio inicial de divisas, destinados à produção de bens ou serviços, bem como os recursos financeiros ou monetários, introduzidos no País, para aplicação em atividades econômicas, desde que, em ambas as hipóteses, pertençam a pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior*”.

Por outro lado, o artigo 2º da referida Lei, confere ao capital estrangeiro investido no Brasil isonomia de tratamento em relação ao capital nacional pontificando, *verbis*: “*Ao capital estrangeiro que se investir no País será dispensado tratamento jurídico idêntico ao concedido ao capital nacional em igualdade de condições, sendo vedadas quaisquer discriminações não previstas na presente lei*”.

A premência de um tratamento isonômico, baseado no disposto no artigo 2º Lei n. 4.131/62, dispositivo este recepcionado pela Constituição vigente, já foi reconhecido pelo Superior Tribunal de

---

7. NUSDEO, Fábio. O regime do investimento estrangeiro no Brasil: evolução recente. *Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem*, São Paulo, ano 3, n. 9, p. 26-32, jul.-set. 2000.

Justiça, conforme se depreende da leitura do trecho do voto do Excelentíssimo Ministro José Delgado, abaixo transcrito:

O Brasil adota para o capital estrangeiro um regime de equiparação de tratamento, nos termos do art. 2º da Lei n. 4.131/62, o qual foi recepcionado pelo art. 172 da Constituição vigente. Não estou fundando o voto em normas constitucionais e, sim, em princípios do ordenamento jurídico brasileiro. Com base nesses preceitos, estou interpretando as normas infraconstitucionais postas em discussão.

Por existir um tratamento equiparado, legalmente reconhecido no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, que, embora se dirija, de modo explícito, à ordem interna, também é dirigido às relações externas.

(...)

Com a devida vênia, é pensamento tributário do início do século XX, e não do século XXI, quando o fenômeno “Globalização” está envolvendo e até chegando ao ponto de diminuir a expansão do conceito de soberania.

Destaco ainda, Sr. Presidente, eminentes Ministros, com a devida vênia, outro trecho em que o autor da ação presta culto aos princípios aqui enumerados inicialmente, da chamada tributação internacional ou oportunidade de dupla tributação:

“Princípio da interdição de tratamento discriminatório em matéria tributária sobre capital estrangeiro e a garantia constitucional de livre concorrência”.

O art. 24 do Convênio nada mais fez do que homenagear esse princípio, que é, hoje, muito trabalhado nas relações jurídicas tributárias internacionais, em que se procura resguardar a garantia constitucional da livre concorrência e se evitar a discriminação ao capital estrangeiro para facilitar as relações econômicas e, conseqüentemente, as relações tributárias.

Também destaca-se o chamado princípio de uniformidade de tratamento tributário. (trecho do voto condutor do Ministro José Delgado no julgamento do RESP n. 426.945/PR – 25.08.2004 – grifamos)

Nesse sentido, inclusive, já decidiram as autoridades administrativas federais em Solução de Consulta cujo trecho destacamos abaixo, *verbis*:

Por se tratar de investidor estrangeiro, residente em país que não mantém acordo com o Brasil destinado a evitar dupla tributação (fato este irrelevante para o caso apresentado), há que se observar a legislação tributária interna (Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995) que ao tratar da Tributação das Operações Financeiras Realizadas por Residentes ou Domiciliados no Exterior, assim dispôs:

Art. 78. Os residentes ou domiciliados no exterior sujeitam-se às mesmas normas de tributação pelo Imposto de Renda, previstas para os residentes ou domiciliados no país, em relação aos:

I – rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa;

II – ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;

III – rendimentos obtidos em aplicações em fundos de renda fixa e de renda variável e em clubes de investimentos.

Parágrafo único. Sujeitam-se à tributação pelo Imposto de Renda, nos termos dos arts. 80 a 82, os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações financeiras, auferidos por fundos, sociedades de investimento e carteiras de valores mobiliários de que participem, exclusivamente, pessoas físicas ou jurídicas, fundos ou outras entidades de investimento coletivo residentes, domiciliados ou com sede no exterior. (Solução de Consulta – Receita Federal do Brasil n. 158, de 19 de abril de 2007)

Tais normas, ao fim e ao cabo, denotam uma clara intenção do legislador pátrio no sentido de resguardar a importância, mesmo no contexto ultranacionalista em que foi cunhada a normatização do capital estrangeiro, da definição das relações jurídicas que estão sob sua égide, combinadas com o respeito ao Estado de Direito, ao Princípio da Igualdade e Não Discriminação.

Este então foi o estado de coisas, referendado e acolhido pela Constituição Federal de 1988, que, conforme ressaltamos, preocupou-se em remeter à Lei qualquer regramento relacionado ao capital estrangeiro e a seus matizes, referendando, por seu turno, o regime jurídico posto pela Lei n. 4.131/62 e seu regramento subsequente.

A esta altura de nosso trabalho e, somente, considerando o seu objeto, já podemos assegurar que as normas veiculadas pelas Leis ns. 11.727/08, 11.941/09 e 12.249/10, além de configurarem manifesta violação ao princípio da igualdade e não discriminação, entre o tratamento dado ao capital estrangeiro e ao capital nacional, representam violação expressa ao ordenamento jurídico internacional recepcionado pelo direito brasileiro, o que veremos com maior aprofundamento no item adiante.

## **V. Ordenamento jurídico-tributário internacional e *thin capitalization rules***

Ademais, a finalidade deste trabalho nos leva, também, a situar a interpretação das normas, objeto de nosso estudo, no espectro das normas que tratam do Direito Tributário Internacional, de modo a se perquirir o alcance das mesmas, ao criar dicotomia inédita de tratamento jurídico-fiscal entre residentes e domiciliados no Brasil e residentes e domiciliados no exterior (capital estrangeiro), distinguindo onde a legislação brasileira, seja no âmbito territorial, seja no âmbito das normas internacionais que o Brasil incorpora ao seu ordenamento jurídico interno, nunca o fez, sob pena de violação dos princípios atinentes à não discriminação entre capital estrangeiro e nacional.

Com efeito, a Convenção Modelo da OCDE, em seu artigo 24, circunscreve os limites do denominado “Princípio da Não Discriminação” tão citado e desenhado por nós neste trabalho, no âmbito das convenções internacionais em matéria tributária, vejamos:

“Article 24

Non-Discrimination

Nationals of a Contracting States shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other state in the same circumstances in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.

Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances are or may be subjected.”

De fato, a regra cima exposta é concisa e autoexplicativa. Em matéria de Direito Tributário Internacional nenhum dos Estados participantes em uma relação de tributação internacional decorrente de eventual divisão ou regramento de competências tributárias concorrentes ou excludentes em determinada situação fática pode vir a impor tributos sobre nacionais de seu país a menor ou menos (ou que gerem menores encargos em termos gerais e obrigacionais) do que impõe ou impôs a seus nacionais, ou, no caso de apátridas, aos indivíduos residentes em ambos os Estados Contratantes no âmbito de uma Convenção Internacional para Evitar a Dupla Tributação da Renda.

Tal regra de cunho negativo (limitador de competência tributária do Estado signatário que deseje agravar a situação fiscal de um estrangeiro diante da situação de seu nacional ou residente) é de clareza solar e imperativa quanto às pretensões de qualquer Estado signatário que queira, por meio de normas de seu direito interno, relativizá-la ou afastá-la.

Nesse sentido, referido princípio nos ensina, no que tange à correta interpretação da norma contida no artigo 24, da Convenção Modelo da OCDE, conforme as lições do Mestre Klaus Vogel ao abordar o tema, que, “*Whereas each of the DTC distributive rules (classification and assignment rules) applies only to its specific class or classes of income, Art. 24 MC has a wider effect. All provisions of national law discriminating against certain categories of persons and thereby violating Art. 24 are overridden to the extent that the non-discrimination rule laid down in the DTC applies*”.

Na prática, citando o art. 24 do Tratado Brasil/Portugal (um dos 29 países com os quais o Brasil possui tratado para evitar a dupla tributação da renda firmado no modelo da OCDE)<sup>8</sup> temos, *verbis*:

Art. 24. - 1. Os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação.

Vale dizer, a regra é claríssima e está a dizer que o tratamento tributário dado a um estrangeiro português não pode ser diferente, e tampouco, mais gravoso em quaisquer termos, do que o tratamento conferido pelo Brasil aos seus nacionais ou residentes.

Nesse mesmo sentido destacamos as brilhantes palavras do Mestre Alberto Xavier<sup>9</sup> a respeito deste princípio:

O princípio da não-discriminação é corolário do princípio geral da igualdade no que tange ao critério da nacionalidade. Da mesma forma que este consiste na obrigação de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, assim, também **o princípio**

---

8. Disponível no site: [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

9. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 245.

**da não discriminação proclama a irrelevância da nacionalidade para fundar um tratamento desigual entre sujeitos que se apresentem objetivamente em situação idêntica, ficando vedada qualquer discriminação tributária, quer esta se traduza numa tributação “mais onerosa” quer numa mera tributação “diferente”.** (G.n.)

E mais:

Note-se ainda que o princípio da não discriminação tem como critério a nacionalidade, como conexão autônoma, independente da residência, de tal sorte que (ao contrário do que sucede com as demais disposições dos tratados) ele pode ser invocado por quem possuir a nacionalidade de um dos Estados contratantes, ainda que nele não seja residente.

(...)

Em nossa opinião, ela [reciprocidade] abrange ainda o direito aos incentivos fiscais previstos no direito interno de um dado país e que visem estimular setores ou regiões objetivamente considerados.<sup>10</sup> (G.n.)

Isto significa dizer que, ainda que a Lei n. 12.249, de 11 de junho de 2010 (veremos adiante a interpretação que entendemos por conforme) tivesse discriminado os estrangeiros em relação aos brasileiros no que tange às operações cursadas no âmbito do mercado financeiro e de capitais, o que não é fato, é certo que qualquer restrição dessa natureza a residentes e domiciliados em países com os quais o Brasil mantém tratado para evitar a dupla tributação da renda, não poderia prosperar por conta da prevalência do Princípio da Não-Discriminação expressa na cláusula 24 dos tratados firmados pelo Brasil.

---

10. Alberto Xavier, obra citada, 6ª edição, p. 282 e 621.

Tal é a força e prevalência do referido princípio, que até mesmo no nível administrativo, a reciprocidade de tratamento, isto é, a aplicação do Princípio da Não-Discriminação, é ordinariamente reconhecida pelas autoridades fiscais, consoante ilustramos com as seguintes decisões administrativas:

DECISÃO 3.762, em 28.11.2002

Órgão: Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília / 4ª Turma

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF – Reciprocidade de tratamento

EMENTA: RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO FICAMISENTOS DO imposto a que se refere o art. 11 do Decreto-lei n. 401/68, as remessas de juros devidos a agências de governos estrangeiros, quando houver reciprocidade de tratamento (art. 3º do Decreto-lei n. 484/69). Ano-calendário: 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998

DECISÃO 3.762, em 28.11.2002

Órgão: Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém / 2ª Turma

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

EMENTA: IMPOSTO DE RENDA SOBRE GANHOS DE CAPITAL. RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO ENTRE PAÍSES. Improcedente o lançamento correspondente ao imposto de renda sobre o ganho de capital na operação de venda de imóvel situado nos Estados Unidos da América quando comprovada a reciprocidade de tratamento. Exercício: 1997, 1998

PRESCRIÇÃO DE CARGA – DECRETO-LEI N. 666/69 – IMPORTAÇÃO COM BENEFÍCIOS FISCAIS - TRANSPORTE OBRIGATÓRIO EM NAVIO DE BANDEIRA BRASILEIRA - ACORDO INTERNACIONAL SOBRE TRANSPORTE MARÍTIMO BRASIL x ESTADOS UNIDOS (EQUAL ACCESS). PRINCÍPIO DE RECIPROCIDADE. Realizando-se o transporte da mercadoria importada com

benefício fiscal (Isenção IPI), em navio de bandeira norte-americana, na vigência do Acordo Internacional Sobre Transporte Marítimo firmado entre os Governos brasileiro e norte-americano, em observância ao princípio da reciprocidade previsto, não se configura a perda do benefício fiscal pretendido pela importadora. Precedentes do Terceiro Conselho de Contribuintes. RECURSO PROVIDO POR MAIOR (Acórdão 302-35.801, DOU 16.10.03, Rel. Paulo Roberto Cuco Antunes – g.n.)

Solução de Consulta n. 287/98 - Assunto: COFINS

Ementa: Sobre as receitas provenientes da exploração do transporte aéreo internacional das empresas norte-americanas, com estabelecimento permanente no Brasil, não incide a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS tendo em vista o disposto no parágrafo 4, do Art. 8 do Acordo promulgado pelo Decreto n. 446, de que em regime de reciprocidade de tratamento. Dispositivos legais: Decreto n. 446/92. (SRRF da 8ª Região Fiscal, em 30.07.98, PAULO JAKSON S. LUCAS - Chefe da Divisão – g.n.)

Solução de Consulta n. 119/03 - Produtos Industrializados - IPI

Ementa: PRODUTOS NACIONALIZADOS. REMESSA PARA ZFM. ISENÇÃO E SUSPENSÃO DO IPI. A isenção do IPI para a Zona Franca de Manaus, prevista no art. 69, inciso III, do RIPI/2002, c/c a suspensão do IPI do art. 71 do mesmo Regulamento, contempla, em regra, produtos nacionais, assim entendidos aqueles que resultem de quaisquer das operações de industrialização mencionadas no art. 4º do RIPI, realizadas no Brasil. O benefício, no entanto, estende-se aos produtos estrangeiros, nacionalizados e revendidos para destinatários situados naquela região, quando importados de países em relação aos quais, através de acordo ou convenção internacional firmados pelo Brasil, tenha-se garantido igualdade de tratamento para o produto importado, originário do país em questão, e o nacional. Tal ocorre, por exemplo, nas importações provenientes de países integrantes do Mercosul (por força do art. 7º do Tratado do Mercosul, promulgado pelo Decreto n. 350/1991) e de países signatários do GATT ou que a ele tenham aderido (por força das dis-

posições do § 2º do art. III, Parte II, deste Tratado, promulgado pela Lei n. 313/1948). Dispositivos Legais: art. 69, inciso III, c/c art. 71 do Decreto n. 4.544/2002 - RIPI/2002; art. 98 do CTN; Parecer Normativo CST n. 40/1975. (SRRF da 8ª Região Fiscal, em 04.07.03, Tirso Batista de Souza – Chefe da Divisão – g.n.)

Neste sentido, cumpre-nos destacar também a posição do E. Superior Tribunal de Justiça que reconheceu a aplicação do Princípio da Não Discriminação em caso análogo, referente ao Tratado Brasil/Suécia, que possui, igualmente ao Brasil/Portugal, a mesma cláusula de reciprocidade de tratamento entre os nacionais nascidos nos países signatários:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. QUOTISTAS DOMICILIADOS NO BRASIL E NA SUÉCIA. TRATAMENTO ISONÔMICO. ART. 24 DA CONVENÇÃO BRASIL E SUÉCIA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. FATO GERADOR. CONSUMAÇÃO.

1. Apresenta-se harmônico com o art. 43 do CTN o Ato Declaratório n. 03, de 03 de janeiro de 1994 (Secretaria da Receita Federal) quando afirma que: “I – a incidência do imposto de renda, quando do pagamento ou crédito a pessoas físicas ou jurídicas, residentes e domiciliadas no País, dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, alcança exclusivamente os lucros apurados pela pessoa jurídica a partir de 01 de janeiro de 1994; II – por conseguinte, os lucros auferidos até 31 de dezembro de 1993 submetem-se às regras aplicáveis na época de sua formação.” 2. “Incide o imposto de renda sobre o lucro apurado, ainda que não distribuído, pois, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” (Precedentes do STJ: Resp 412939, Min. Garcia Vieira – 1ª T, DJ 21.10.2002, p. 285; Resp 140917, Min. Milton Luiz Pereira, 1ª T, DJ de 29.11.93, p. 123).

3. “Os lucros apurados no ano-calendário de 1993, pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, não estão sujeitos à incidência do imposto na fonte quando distribuídos a pessoas físi-

cas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País (Lei n. 8.383, de 1991, art. 75)” (Art. 659, do Decreto n. 3.000/1999).

4. “Os lucros apurados em período-base encerrado entre 1º de janeiro de 1989 e 31 de dezembro de 1992, tributados na forma do art. 35 da Lei n. 7.713, de 1988, quando distribuídos, não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, ressalvado o disposto no inciso II do art. 693 (Lei n. 7.713, de 1988, art. 36 e parágrafo único)” (Art. 660, do Decreto n. 3000/1999).

5. O art. XXIV da Convenção assinada pelo Brasil e Suécia para evitar a dupla tributação, adotando o princípio da não-discriminação tributária, estabelece que “os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação correspondente, diferente ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação”. Dispõe, ainda, que “as empresas de um Estado contratante, cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por uma ou várias pessoas residentes do outro Estado Contratante, não ficarão sujeitas, no primeiro Estado, a nenhuma tributação ou obrigação correspondente diversa ou mais onerosa de que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitas as outras empresas da mesma natureza desse primeiro Estado”.

6. O princípio da não-discriminação tributária visa, unicamente, “eliminar desigualdades ante os nacionais dos Estados contratantes, que se agrega ao ordenamento interno por força de tratado internacional que o veicule” (Helena Taveira Tôrres, in “Princípio da Territorialidade e Tributação dos não-residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento”, in “Direito Tributário Internacional Aplicado” [obra coletiva], p. 71/108, Edit. Quartier Latin).

7. Reconhecimento pela instância a quo de que os lucros apurados pelos recorrentes ocorreram no período de 01.01.1989 a 31.12.1993. Fatos que não são contestados pelo Fisco.

8. Resulta tratamento fiscal brasileiro anti-isonômico, com base na legislação vigente à época da apuração dos lucros, exigir a incidência de imposto de renda sobre esses negócios jurídicos.

9. Aplicação e interpretação sistêmica dos artigos 35 da Lei n. 7.713/88, 75 e 77 da Lei 8.383/91; do art. XXIV da Convenção

assinada pelo Brasil e pela Suécia para evitar a dupla tributação e homenagear o princípio da não-discriminação, aprovado pelo Decreto n. 77.053, de 19.01.1976.

10. Recurso conhecido e provido. (REsp 602725/PR, Rel. Ministro José Delgado, 1ª Turma, DJ 04.10.2004 – g.n.)

Por fim, impende esclarecermos que a reciprocidade de tratamento (isto é, a não discriminação) é, de fato, um dos escopos das convenções internacionais, além daqueles mais ordinários, quais sejam: evitar a bitributação e a evasão fiscal entre os países. Neste sentido colacionamos os esclarecimentos de Heleno Taveira Tôres<sup>11</sup>:

Como já foi mencionado, uma Convenção para i) evitar a dupla tributação internacional e ii) prevenir a evasão fiscal, além dessas duas funções, limitadas exclusivamente para aplicação quanto aos “residentes” de um e do outro Estado (âmbito subjetivo de aplicação, art.1º), nos casos que envolvam impostos incidentes sobre a renda e o capital (âmbito objetivo de aplicação, art. 2º); tem consigo ainda uma outra função: iii) impedir a aplicação de tratamentos discriminatórios (art. 24) praticados contra “nacionais” (ou apátridas residentes) de um e do outro Estado (âmbito subjetivo de aplicação, § 1º), nos casos que envolvam impostos de qualquer natureza ou denominação (âmbito objetivo de aplicação, § 6º). Vista nesses termos, a cláusula de não-discriminação assume uma razoável autonomia em relação às disposições sobre eliminação de dupla tributação, na medida em que pode ser reclamada e aplicada mesmo em casos que não envolvam hipóteses de dupla cobrança de tributos, por ambos os Estados signatários, sobre o mesmo sujeito passivo. (g.n.)

Destarte, as normas de direito tributário internacional, em matéria de imposto sobre a renda ou de tributação internacional da

---

11. “Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-residentes no Brasil”, na obra *Direito Tributário Internacional Aplicado*, sob sua coordenação, São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 107-108.

renda afastam e corroboram, em virtude da plena aplicabilidade do Princípio da Não Discriminação, que as normas que gravam os rendimentos de estrangeiros a maior ou em excessiva onerosidade em relação aos rendimentos auferidos por brasileiros, nas mesmas operações, não guardam qualquer juridicidade, seja no plano do Direito Tributário Internacional, seja no plano do direito tributário interno, dados os argumentos exaustivamente assinalados.

## **VI. Conclusão: os desafios da melhor interpretação**

Conforme aludimos acima, tais normas visaram criar um rol adicional de condições àquelas previamente estabelecidas no art. 47 da Lei n. 4.506/64 e na Lei n. 9.430/96 para a dedução das despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos internacionais, obtidos por pessoa jurídica brasileira junto a pessoas “vinculadas” residentes e domiciliadas no exterior ou quaisquer pessoas situadas em jurisdições consideradas como “Regime Fiscal Privilegiado” estabelecendo níveis de endividamento (*debt/equity ratio*) suficientes para a dedução de juros por dívidas quaisquer.

Pressupôs, ao fim e ao cabo, o legislador, conforme anteriormente concluímos, que tais empréstimos poderiam ter o condão de reduzir indevidamente os resultados tributáveis dos mutuários destes recursos residentes e domiciliados no Brasil, em detrimento dos mutuantes situados no exterior, sejam estes mutuantes residentes em país ou dependência com tributação ou regime fiscal privilegiado, ou pessoa vinculada ou de algum modo “relacionada” à mutuária brasileira.

Entretanto, se verificarmos as normas constantes dos parágrafos 7º e 5º, respectivamente, dos arts. 24 e 25 da Lei n. 12.249/10, ambas as normas excluem expressamente da regra de vedação de dedução de despesas com juros as “operações de captação feitas no

*exterior por instituições de que trata o parágrafo 1º do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, para recursos captados no exterior e utilizados em operações de repasse nos termos definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil*".<sup>12</sup>

Ou seja, para o legislador resta claro que a norma não se conforma ao Sistema Financeiro Nacional, e, na nossa visão, tampouco nas operações cursadas no âmbito do mercado de capitais que, no dizer de Nelson Eizirik, representa um "subsistema"<sup>13</sup> do sistema financeiro, e, portanto, sempre que estas operações forem "*arm's lenght*", ou seja, não impliquem situação de abuso de forma ou de direito por parte de qualquer dos participantes do negócio.

Em nossa opinião, essa exegese seria a mais adequada para fins de percepção do tema objeto de nosso trabalho, na medida em que expõe claramente o espectro de atuação destas novas normas no âmbito de relações intraparte ou de relações que, apesar de não representarem relações intraparte ou são cursadas em "regimes fiscais privilegiados", que pressupõem algum tipo de interferência nessa aferição ou através de meros intermediários que não sejam beneficiários finais dos juros pagos pelos residentes no Brasil.

Tal exegese é ainda corroborada pela redação constante dos incisos I a III do artigo 24 e do *caput* do artigo 25 que, como regra geral, adota a vedação à dedução dos juros na proporção acima do *debt/equity ratio* de forma genérica para as operações de "endividamento de pessoa jurídica residente ou domiciliada no Brasil em que

---

12. Por sua vez, dispõe o parágrafo 1º do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, que: "No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo".

13. EIZIRIK, Nelson et al. *Mercado de capitais: regime jurídico*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 6.

o avalista, fiador, procurador ou qualquer interveniente for pessoa jurídica vinculada” ou “residente ou constituído em país ou dependência com tributação favorecida” (parágrafos 2º dos artigos 25 e 26 da Lei n. 12.249/10), pressupondo exceção à regra geral e o não cumprimento de uma relação transparente e caracterizada por *arm's lenght*.

Referida pressuposição aproxima as novas regras de situação tratada pela chamada “norma antielisão” que, quando de sua edição por meio da Lei Complementar n. 104/2001, que adicionou o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional para determinar que “*a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”.

Ora, em se tratando de lei antielisão veiculada para situação específica<sup>14</sup> (tal qual a norma que dispõe acerca da distribuição disfarçada de lucros) seria razoável supor que a norma adota uma presunção relativa para tanto e que as operações cursadas no mercado financeiro e de capitais, por sua natureza peculiar e de regramento próprio que exige sempre a transparência e participação das autoridades monetárias e regulatórias, ou seja, operações *arm's lenght*, estejam excluídas desse contexto?

Pensamos que sim, seja pelas razões de violação dos parâmetros de igualdade e não discriminação entre o capital estrangeiro e internacional, no âmbito do mercado financeiro e de capitais, seja pela própria estrutura lógico-jurídica da norma limitadora que atinge pela sua própria dicção situações “relativamente” suspeitas de não

---

14. Aqui vale um parêntese. A denominada Lei Geral antielisão foi veiculada em 2002 através da Medida Provisória 66 que foi convertida na Lei 10.637/02, sem, contudo, na conversão em Lei, contar com os artigos antielisão, que não foram objetos de conversão.

serem cursadas em um ambiente natural de negócios o que é contraditório com a própria concepção jurídico-dogmática de mercado financeiro e de capitais no direito brasileiro.

Ademais, em se tratando deste cenário ficaria o desafio de compormos a melhor interpretação das referidas normas diante das operações que a nosso ver estariam sob a sua égide que pensamos tratar-se de operações que estejam sob presunções relativas de existência de uma relação não transparente e meramente evasiva, o que pressuporia a aplicação de tais ditames em detrimento dos regramentos acerca dos preços de transferência da Lei n. 9.430/96 e das normas internacionais, gerando nesta, e somente nesta situação, pela antijuridicidade que configuraria a sua prática, critério de *discriminem* apto a se afastar o princípio da não discriminação e da igualdade, inclusive no âmbito das operações cursadas no âmbito do mercado financeiro e de capitais para a aplicação das normas específicas veiculadas pelos arts. 24 a 26 da Lei n. 12.249/10.

# O ISS NAS COOPERATIVAS MÉDICAS

Célio Armando Janczeski

## 1. Introdução

A doutrina e a jurisprudência, após um período de discrepâncias, firmaram-se no sentido de que o ISS é devido pelas cooperativas médicas sobre atos não cooperados, consistentes na prestação de serviços de administração de planos de saúde, na qual as cooperativas pactuam com terceiros ato negocial, por meio de contrato de adesão de prestação de serviços médico-hospitalares, e daqueles recebem determinado valor para a realização do serviço.

Ou seja, o ISS não incide sobre os atos praticados pelas cooperativas médicas consistentes no exercício de atividades em prol dos associados que prestam serviços médicos a terceiros (atos cooperados), mas incide sobre os atos decorrentes de relação jurídica negocial advinda da venda de planos de saúde a terceiro (atos não cooperados).<sup>1</sup>

Pacificada a matéria em relação a ser devido o ISS na administração de planos de saúde, outra controvérsia ocupa as procuradorias jurídicas dos Municípios e os contribuintes: qual seria a base de cálculo do ISS a ser exigido das cooperativas médicas? Incidiria o imposto sobre a receita oriunda da taxa de administração ou sobre o total da receita advinda da venda de planos de saúde a terceiros? A seguir, o trabalho procurará responder a indagação.

---

1. Neste sentido: STJ, REsp 875.388/SP (2006/0175502-5), Rel. Min. Luiz Fux. Data do Julgamento: 07/08/2007.

## 2. Base de cálculo do ISS

A base de cálculo pode ser entendida como um critério legal utilizado para dimensionar o fato jurídico tributário que, combinado com a alíquota, informa o objeto da relação jurídica tributária.

Allan Moraes, ancorado na melhor doutrina, leciona:

Se definimos o aspecto material (verbo seguido de complemento) como *prestar* serviços, o critério quantitativo, ou, mais especificamente, a base de cálculo a ser definida pelo legislador ordinário, deverá traduzir-se em critério que nos permita medir a intensidade do aspecto material. Roque Antonio Carrazza, apoiado em Geraldo Ataliba, esclarece com precisão: “Base de cálculo é a dimensão da materialidade do tributo. É ela que dá critérios para mensurar o fato imponível tributário. Geraldo Ataliba a define como sendo a ‘perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta do *quantum debeatur*’. Evidentemente, deve ser apontada na lei, já que também ela está submetida ao regime da reserva legal. Para total garantia do contribuinte que está sendo tributado nos termos da Constituição, exige-se uma correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo”.<sup>2</sup>

No caso do ISS, a base de cálculo é o “preço do serviço” (art. 7º, da LC 116/03), critério próprio para viabilizar a mensuração do fato jurídico tributário. O lançamento tributário só poderá se reportar ao fato que efetivamente se amolde à materialidade “prestar serviços”, sendo que o objeto da respectiva relação obrigacional tributária será calculado sobre o exclusivo valor da prestação,

---

2. MORAES, Allan. ISS – Base de Cálculo e Não-cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). *ISS – LC 116/2003*. Curitiba: Juruá, 2006. p. 53.

devendo-se desprezar todas as parcelas que forem estranhas à materialidade propriamente dita.

Assim, a base de cálculo do ISS não pode ser a receita bruta auferida pelo prestador, mas tão somente a parcela que corresponde à efetiva atividade que se amolda ao conceito de prestação de serviço tributável via ISS. Qualquer elemento não revelador da intensidade do serviço prestado, não pode compor a base de cálculo do imposto.

Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo:

Embora a expressão “preço” – significando a remuneração pela prestação de serviços – não ofereça dificuldade para ser apurada (previsão contratual e indicação em nota fiscal), o fato é que nem todos os valores auferidos pelo prestador de serviço devem ser considerados para quantificação do tributo. Diversos valores não mantêm conexão com a quantia acordada como forma de remuneração de serviços, podendo tratar-se de simples recebimentos temporários, ou ingressos de distinta natureza, uma vez que só pode ser considerada como receita aquele valor que integra o patrimônio do prestador.<sup>3</sup>

### 3. Base de cálculo do ISS nas cooperativas médicas

A cooperativa médica, ao congregar integrantes da profissão médica, proporciona-lhes condições para o exercício de suas atividades, administrando os planos de saúde, exercendo na administração atividades como recebimento de valores, pagamento de despesas e repasse *pro-rata*, recebendo para tanto uma taxa de administração. Não presta serviços hospitalares e médicos. Esses

---

3. MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 88.

serviços são prestados, diretamente pelos hospitais, laboratórios e médicos, que já contribuem ao fisco municipal.

Na administração dos planos de saúde para os médicos cooperados, os valores recebidos dos usuários transitam provisoriamente na contabilidade, não constituindo parte do patrimônio da cooperativa.

Embora se reconheça que há incidência do ISS sobre os valores recebidos de terceiros, não cooperados, que optam por adesão aos planos de saúde, eis que consideram-se *atos não cooperados*, não há dúvidas de que a base de cálculo do tributo deve se resumir à receita advinda da cobrança da taxa de administração.

Afinal, o valor tributável pelo ISS, advindo do recebimento do “preço do serviço”, remete à conceituação de *receita* como entrada para o patrimônio da pessoa sem qualquer reserva, condição ou correspondência no passivo. Conceituando *receita* tributável, Bernardo Ribeiro de Moraes limita sua abrangência para a “quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente, pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo”.<sup>4</sup>

É pela base de cálculo que se determina não só a natureza jurídica de um tributo, como o seu tipo. A persistência em base de cálculo irrealmente magnificada configuraria a exigência de tributo outro que não o ISS, porque a base impositiva deixará de ser o efetivo valor da prestação do serviço, para ser o montante do numerário

---

4. MORAES, Bernardo Ribeiro de. ISSQN – Fornecimento de Mão-de-Obra Temporária – Base de Cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 60, setembro de 2000, São Paulo: Oliveira Rocha, p. 34. Aduz o autor, diferenciando entrada financeira e receita, que “a *entrada financeira* alcança qualquer *receita* auferida, podendo afirmar-se que toda receita constitui uma *entrada financeira*, mas nem toda *entrada financeira* constitui uma ‘receita’, por não ingressar no patrimônio da empresa. O conceito de *receita* acha-se relacionado ao *patrimônio da pessoa*. Quem auferir *receita*, recebe um valor que vem alterar o seu patrimônio ou a sua riqueza”. (Op. cit., p. 33).

que transita (como meros ingressos ou entradas transeuntes) pelo caixa da pessoa jurídica. Em outras palavras, a dimensão financeira do critério material da hipótese de incidência passará a ser o total dos valores em dinheiro, próprios e de terceiros (estes, simplesmente transitando), ou ainda, o total dos ingressos havidos, incluindo valores não devidos à prestação de serviço.<sup>5</sup>

Como ensina Aires F. Barreto<sup>6</sup>, “a perspectiva dimensionável do aspecto material da hipótese de incidência (base de cálculo) do ISS não é o volume de recursos financeiros que ingressa no caixa das empresas, mas, apenas e tão só, aquela espécie de ingressos que pode ser classificada como receita do prestador, proveniente da prestação de serviços. As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem. Apenas os aportes que incrementam o patrimônio, como o elemento novo e positivo, são receitas. Estas, e só estas, são tributáveis pelo ISS. Os meros ingressos não configuram receita, e somente as receitas decorrentes da prestação dos serviços é que podem integrar a base de cálculo do ISS, porque apenas a receita remunera a atividade desenvolvida. Só a receita representa o preço da atividade do prestador, consubstanciando pagamento da prestação contratual correspondente”.

As entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera passagem de valores. São somas a serem repassadas a terceiros, que não implicam qualquer modificação no patrimônio

---

5. Neste sentido voto do Min. Luiz Fux no REsp 411.580/SP, STJ, 1ª T., DJU 1 de 16.12.2002, p. 253.

6. BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 370/371.

da empresa. Essas quantias, ao lado de um débito contábil, importam, inafastavelmente, um crédito de igual valor. Na contabilidade, um crédito anula o débito anterior, registrado a título de repasse.

Eduardo Domingos Bottallo, com apoio na lei complementar, deixa claro que a base de cálculo do ISS é o efetivo preço do serviço, não sendo preço de serviço os simples ingressos tradutores, *verbis*:

Sem base de cálculo, inexistente será a própria obrigação de pagar tributo. No caso concreto do ISS, sua base de cálculo é o preço do serviço (art. 9º do Decreto-lei n. 406/68, com a redação do Decreto-lei n. 834/69). Diga-se desde logo, que o conceito de “preço do serviço” não se confunde e nem se pode compreender todo o conjunto das entradas de caixa que venham a ocorrer no curso das atividades desempenhadas pelos contribuintes, na medida em que estas se revestem de distintos fundamentos e origens, cada qual sujeita à apreciação própria. Tais entradas, por não se caracterizarem como fatores de remuneração de atividade economicamente desenvolvida, obviamente, não servem de parâmetros para a adequada identificação da contrapartida que o “preço de serviço” deve representar; por outras palavras, eles não compartilham da natureza comum dos valores que irão compor, em conjunto, a base de cálculo do tributo que se cuida.<sup>7</sup>

O saudoso mestre Geraldo Ataliba alerta que nem todos os valores que entram nos cofres das empresas são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) podem ser de duas espécies: os configuradores de receitas e os caracterizadores de meros ingressos. Com sua proverbial clareza, delimita a receita tributável para o contribuinte do ISS, dela apartando valores que apenas transitam pelo caixa do prestador do serviço, distinguindo receita e o mero ingresso, *litteris*:

---

7. BOTTALLO, Eduardo Domingos. Base de cálculo do ISS e importâncias reembolsadas ao prestador de serviços. *Repertório IOB de jurisprudência* 1-11611, n. 21/97, caderno 1, São Paulo: IOB, 1ª quinzena de novembro de 1997, p. 525.

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.<sup>8</sup>

E, mais adiante, conclui o mestre:

Tomar por base imponible o total da fatura é violar os princípios legais assinalados e violar os cânones regulamentares expressos, produzindo ato nulo, lançamento ineficaz. Para ser regular e válido, o lançamento (seja por homologação, seja de ofício) deve separar os itens da fatura, para cingir-se à base de cálculo legalmente disposta, que é só e exclusivamente o preço do serviço.<sup>9</sup>

Destarte, só efetivas receitas podem configurar a base de imposição do ISS, por representativas de incremento patrimonial. Só elas remuneram a prestação de serviços. Só elas representam o preço dos serviços. Só elas correspondem à prestação de serviços. Só elas representam o pagamento da prestação contratual consubstanciada no negócio jurídico que tem o serviço por objeto.

A matéria é conhecida do Superior Tribunal de Justiça, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ILEGALIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO. DIREITO LOCAL. SUMULA 280 DO STF. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA IRRETROATIVIDADE. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

---

8. ATALIBA, Geraldo. *ISS- Base imponible- Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. v. 1. p. 85.

9. ATALIBA, Geraldo. *ISS- Base imponible- Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. v. 1. p. 91.

ATOS NÃO COOPERADOS. INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A TAXA DE ADMINISTRAÇÃO. 1. O ISS não incide sobre os atos praticados pelas cooperativas médicas consistentes no exercício de atividades em prol dos associados que prestam serviços médicos a terceiros (atos cooperados). 2. Deveras, os atos não cooperados, vale dizer, aqueles decorrentes de relação jurídica negociada advinda da venda de planos de saúde a terceiros, sujeitam-se à incidência do ISS, tendo como base de cálculo tão-somente a receita advinda da cobrança da taxa de administração. Isto porque a receita tributável não abrange os valores pagos ou reembolsados aos cooperados, haja vista não constituírem parte do patrimônio da Cooperativa. Exegese do artigo 79, da Lei 5.764/71 c/c os artigos 86 e 87, do mesmo diploma legal. (Grifou-se)<sup>10</sup>.

No mesmo sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE SEGURO SAÚDE. ISS. BI-TRIBUTAÇÃO. I - Nas operações decorrentes de contrato de seguro-saúde, o ISS não deve ser tributado com base no valor bruto entregue à empresa que intermedeia a transação, mas sim pela comissão, ou seja, pela receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros, efetivamente prestadores dos serviços. II - Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para conhecer do recurso especial e dar-lhe parcial provimento, a fim de permitir à empresa-recorrente a dedução dos valores correspondentes aos repasses entregues aos terceiros prestadores de serviço. (Grifou-se)<sup>11</sup>.

TRIBUTÁRIO. ISS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. DESPESAS REFERENTES A VALORES QUE SERÃO REPASSADOS A TERCEIRO E POSTERIORMENTE REEMBOLSADOS. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁL-

---

10. STJ, Recurso Especial n. 875 388 - SP (2006/0175502-5), Relator Ministro Luiz Fux, Data do Julgamento: 07/08/2007.

11. STJ, EDcl no Recurso Especial n. 227.293 - RJ (1999/0074596-5), Relator Ministro José Delgado, Data do Julgamento: 09/08/2005.

CULO. I - A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, não sendo possível incluir nesse valor importâncias que não serão revertidas para o prestador, mas simplesmente repassadas a terceiros, mediante posterior reembolso. Precedentes: REsp n. 411.580/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 16/12/02 e REsp n. 224.813/SP, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 28/02/00. II - Recurso especial improvido. (Grifou-se)<sup>12</sup>

#### 4. Conclusão

Não pairam dúvidas de que sobre os atos não tipicamente cooperados, como os serviços de administração de planos de saúde, há incidência tributária e as cooperativas médicas são obrigadas ao recolhimento do ISS.

A base de cálculo para a incidência tributária, no entanto, não poderá compreender os valores recebidos dos usuários, que não constituem parte do patrimônio da cooperativa, já que apenas transitam pelo caixa, não fazendo parte da remuneração da entidade. A base de cálculo para a incidência do imposto deve levar em conta apenas e tão somente a receita obtida pela cobrança das taxas de administração que efetivamente representam o preço do serviço.

#### 5. Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. *ISS - Base impositiva - Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

---

12. STJ, Recurso Especial n. 618772 – RS (2003/0233315-0), Relator Ministro Francisco Falcão, Data do Julgamento: 08/11/2005.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Base de cálculo do ISS e importâncias reembolsadas ao prestador de serviços. *Repertório IOB de Jurisprudência* 1-11611, n. 21/97, caderno 1, São Paulo: IOB, 1ª quinzena de novembro de 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS*. São Paulo: Dialética, 2000.

MORAES, Allan. ISS – Base de Cálculo e Não-cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). *ISS – LC 116/2003*. Curitiba: Juruá, 2006.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. ISSQN – Fornecimento de Mão-de-Obra Temporária – Base de Cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 60, setembro de 2000, São Paulo: Oliveira Rocha.

# A INCONSTITUCIONALIDADE DA NOVA LEI DO MANDADO SEGURANÇA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Demes Britto

## Introdução

O presente artigo tem por objeto demonstrar a inconstitucionalidade da Lei n. 12.016, promulgada em 07 de agosto de 2009, ao regular o Mandado de Segurança, em especial, às questões tributárias, nas quais se restringe a utilização do importante remédio constitucional, integrando o rol de normas desafiadoras dos direitos e garantias dos contribuintes.

Ao limitar a utilização do importante remédio constitucional, verifica-se o equívoco do legislador pátrio, o qual é objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil junto ao Supremo Tribunal sob n. 4296-3<sup>1</sup>.

A Lei n. 12.016/09, mesmo que seu artigo 1º indique a regra geral de cabimento do remédio constitucional, os demais artigos, em especial ênfase aos abaixo transcritos, suscitam a inconstitucionalidade da lei, o que enseja possível antinomia dentro de seu próprio texto legal, conforme se observa:

Art. 1º Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de

---

1. [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br) acessado em 17 de outubro de 2009.

sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça<sup>2</sup>.

(...)

Art. 7º Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:

(...)

**III - que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.**

(...)

**§ 2º Não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza.**

(Grifos nossos)

De suas origens históricas, o Mandado de Segurança, ao longo do tempo, constitui em verdadeira reação judicial para a proteção de direito individual ou coletivo, constituindo direito líquido e certo contra ato ou omissão de autoridade pública não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data* (CF, art. 5º, LXIX e LXX)<sup>3</sup>.

Com o passar do tempo a evolução quanto ao cabimento do mandado de segurança estendeu-se aos atos, que ainda que praticados por particulares, exerçam atividade delegada pelo Estado, ou seja, àqueles que fazem as vezes da autoridade pública.

Em matéria tributária, o Mandado de Segurança atingiu feições de verdadeiro remédio constitucional, ante a excepcionalidade da relação jurídico-tributária, que, apesar do rol das limitações à in-

---

2. [www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br) acessado em 17 de outubro de 2009.

3. [www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br) acessado em 17 de outubro de 2009.

stituição e cobrança de tributos, muitas vezes, sujeitava pessoas, físicas e jurídicas, que não deveriam configurar no polo passivo de tal relação jurídica.

Adensava a discussão do Mandado de Segurança a vinculação da circulação de bens e direitos com o recolhimento antecipado de tributos por parte dos sujeitos passivos, bem como a conformação da relação jurídica tributária com a rotina administrativa do Fisco, o qual, ante a simples alegação de “facilitar” a arrecadação, alterava os ditames legais das exações instituídas por Lei, criando situações em que se determinava a rápida utilização do remédio constitucional com a concessão de medida liminar.

A novel legislação traça, agora, um novo e estranho panorama, vinculando a concessão de liminar a situações casuísticas, limitando o poder geral de cautela do juiz e, o que é pior, cerceando a fruição de importante remédio constitucional, que, pela sua origem histórica, e evolução, permitem que todos, em situações extremas em que ilegalidades e abusos de poder são cometidos, podiam se valer de tal instituto.

Ganha especial relevo, ainda, a determinação de situações fácticas ligadas ao Direito Tributário, que, apreciadas pela nova lei, indicam extrema dose de casuísmo do legislador, não indicando justificativa para tais previsões.

É claro que tal modulação à permissividade ao Mandado de Segurança não impede que se utilize de outras ações judiciais, que, calcadas no artigo 5º XXXV, CF<sup>4</sup>, permitam que os particulares que se utilizem da prestação jurisdicional.

Ainda sim, a concessão de liminares encontra óbice na Lei n. 8.437/92<sup>5</sup>, que, por simples pedido da pessoa jurídica de Direito

---

4. [www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br) acessado em 17 de outubro de 2009.

5. [www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br) acessado em 17 de outubro de 2009.

Público, a liminar eventualmente concedida é revogada pelo Tribunal, caso entenda a existência de lesão à ordem pública, a economia popular ou de difícil reparação, o que, pela melhor doutrina é alvo de críticas, não só pela limitação à prestação jurisdicional, como também, em muitos casos, não há demonstração das circunstâncias que autorizam a suspensão ou revogação da liminar.

Agora, como meio de validar a concessão de liminar, criou-se nova modalidade de caução judicial para tal ato, mitigando a prestação jurisdicional apenas àqueles que efetuarem depósito, fato que causa assombro, pois se constituía em prática corriqueira antes da nova lei, e que era rechaçada por todas as doutrinas.

A alegação de que a Pessoa Jurídica de Direito Público venha sofrer prejuízo não serve de escusa, pois, conta com um sistema legal de prerrogativas processuais conferidos, e, agora, não se pode impor ao magistrado que vincule a concessão de liminar à caução.

Importante ressaltar que a ilegalidade ou abuso de poder decorrem do mau exercício das atribuições legais da autoridade coatora, que, sob o ônus de atender a estrita legalidade, comando geral emanado por órgão competente, não o faz, e se vê numa situação em que figura como agente a cometer a violação aos direitos e garantias fundamentais, em especial ao princípio da legalidade, o mais caro princípio do Estado Democrático de Direito, e ainda sim, contar com a benesse de não ter o ato desfeito, mesmo que liminarmente, senão oferecida a caução.

Expostas essas considerações e no intuito de facilitar o estudo, confrontaremos os pontos cruciais do contexto jurídico-normativo vigente.

## **1. Mandado de segurança e suas condições para impetração**

O Fisco muitas vezes lastreado por decretos irregulares, cobranças indevidas e não concessão da ampla defesa e contraditório no processo administrativo fiscal, acaba por fulminar direitos líquidos e certos dos contribuintes, sendo cabível o único remédio constitucional capaz de prover a tutela jurisdicional ao ato lesivo, qual seja, o Mandado de Segurança, que será sempre cabível quando houver direito líquido e certo e não houver decorrido o prazo de 120 dias para a impetração.

A possibilidade da concessão da medida liminar em mandado de segurança é eficaz para que o ato ilegal praticado seja suspenso de imediato, ou, ainda, para determinar que a administração pública se abstenha de praticar atos ilegais ou abusivos, garantindo, com isso, a eficácia do provimento final.

No entanto, a impetração do mandado de segurança requer a existência de direito líquido e certo, pelo que, havendo necessidade de produção de provas para comprovação do direito, não será cabível este instituto, devendo-se analisar as outras ações passíveis de serem propostas para a garantir o direito do contribuinte.

Analisar-se-á, a seguir, o que deve ser entendido por direito líquido e certo, bem como a questão do prazo de 120 dias a partir do ato impugnado para a propositura do mandado de segurança.

A existência de direito líquido e certo é a primeira condição que deve estar presente para o cabimento do mandado de segurança, conforme se depreende da redação do inc. LXIX do art. 5º da Constituição Federal de 1988 que dispõe “*conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo*”.

O direito líquido e certo deve ser entendido como aquele que independe de provas quanto aos fatos, que deverão ser incontro-

versos, pois não é admitida a produção de provas no processo de mandado de segurança, que se caracteriza num procedimento sumário.

Deve-se ressaltar que se admite a prova pré-constituída para a demonstração de direito líquido e certo, entendendo-se esta como aquela que pode ser produzida de plano e junto com a inicial.

Hugo de Brito Machado<sup>6</sup>, bem esclarece:

No mandado de segurança as provas devem ser, em princípio, oferecidas com a inicial. Se os fatos alegados dependem de prova a demandar instrução no curso do processo, não se pode afirmar que o direito, para cuja proteção é este requerido, seja líquido e certo.

Diz-se, por isto, que no mandado de segurança a prova deve ser pré-constituída.

Assim, o direito líquido e certo deve ser demonstrado de plano, por meio de prova documental, sem o que não tem cabimento o mandado de segurança, já que não se admite a dilação probatória.

Outro requisito previsto na Lei n. 12.016/09<sup>7</sup> diz respeito à observância do prazo de 120 dias, contados a partir do ato que se pretende impugnar, para a impetração do Mandado de Segurança. O art. 23 da Lei n. 12.016/09<sup>8</sup> dispõe que o prazo de 120 dias para a impetração do mandado de segurança deve ser contado “*da ciência, pelo interessado, do ato impugnado*”.

Assim, tendo o contribuinte ciência do ato impugnado, por exemplo, a notificação de um lançamento tributário ou auto de infração, tem ele o prazo de 120 dias para impetrar o mandado de segurança a partir dessa notificação.

---

6. MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

7. [www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br) acessado em 17 de outubro de 2009.

8. [www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br) acessado em 17 de outubro de 2009.

Em matéria tributária deve-se considerar ainda a possibilidade de se impetrar o mandado de segurança contra decisões administrativas proferidas pela Administração Pública, caso o contribuinte prefira impugnar o lançamento mediante recurso administrativo, o qual tem efeito suspensivo, nos termos do inc. III, do art. 151 do CTN, não se iniciando assim a contagem do prazo de 120 dias enquanto a matéria estiver pendente de julgamento perante o órgão administrativo.

Desta forma, da decisão que julgar improcedente, em primeira instância, a defesa administrativa interposta, cabe mandado de segurança, bem como é cabível também este da decisão que negar provimento ao recurso interposto em segunda instância.

O mandado de segurança preventivo é impetrado quando o ato ainda não foi praticado, mas existe a ameaça de sê-lo. Em matéria tributária é muito comum este tipo de impetração face a existência de lei que instituiu ou majorou tributo de forma ilegal ou inconstitucional.

Nestes casos, em face da existência da lei, e estando o contribuinte abrangido pela hipótese de incidência da mesma, pode-se impetrar mandado de segurança preventivo para obstar que a lei inválida produza seus efeitos.

Veja-se que não há ato abusivo ou ilegal praticado, mas apenas a ameaça, o receio do lançamento, pelo que não se cogita do prazo de 120 dias para a impetração, conforme lição de Hugo de Brito Machado:

Em matéria tributária geralmente não se cogita de ameaça, no sentido de um ato anunciador da prática lesiva ao direito do contribuinte. O justo receio é decorrente da própria existência de lei inconstitucional, ou de norma infralegal contrária à lei. Nestes casos há um estado de ameaça permanente, que tem início com o surgimento da situação de fato que enseja a incidência da lei, ou outra norma desprovida de validade jurídica, e vai até a prática

efetiva da lesão, ou, em outras palavras, até a aplicação da norma inválida. Não se há de cogitar de decadência antes de consumada a lesão ao direito do contribuinte. E esta em regra só acontece com o lançamento, ou, para ser mais exato, com a inscrição do crédito tributário como dívida ativa.

## **2. A exigência de caução, fiança ou depósito prevista no artigo 7º, III da Lei 12.016/09 e sua inconstitucionalidade perante o atual sistema constitucional**

A novel legislação a regular o mandado de segurança indica circunstância polêmica, em que a concessão de liminar e de tutela antecipada serão condicionadas à prestação de caução, fiança ou depósito do impetrante, circunstância que não era prevista nos demais diplomas a regular a ação mandamental.

A norma prevista no artigo 7º, III da Lei n. 12.016/09 assim dispõe:

Art. 7º Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:

(...)

**III - que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.**

**§ 5º - As vedações relacionadas com a concessão de liminares previstas neste artigo se estendem à tutela antecipada a que se referem os artigos 273 e 461 da Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil.**

A inovação assume contornos de afronta ao atual sistema constitucional, não só pela edição de diploma normativo pelo Poder Legislativo a limitar a atribuição constitucional do Poder Judiciário

como pela limitação a garantia fundamental prevista no artigo 5º, XXXV da Constituição Federal.

O acesso ao Poder Judiciário preconizado de forma ampla e irrestrita pela atual Carta Constitucional insere a apreciação à ameaça ou lesão a direito num sistema em que limitações de ordem patrimonial ou econômica não possam limitar o acesso daqueles que procuram o Poder Judiciário para que tenham uma proteção judicial efetiva<sup>9</sup>.

Tal panorama impõe a edição de diplomas normativos que facilitem o acesso ao Poder Judiciário, de forma a assegurar que aquele que tenha direito violado ou ameaçado usufrua da garantia de ter sua ameaça ou lesão apreciada de forma integral.

Ao indicar a prestação de caução, fiança ou depósito, quando da concessão de liminar em mandado de segurança, o que se tem é inserção da capacidade econômica do impetrante dentro da relação processual.

Importante destacar que a liminar, quando adquire os contornos do *periculum in mora* e do *fumus boni iuris* insere uma profusão de elementos, que, quando atingidos, determinam à pronta e imediata concessão da liminar, independentemente de qualquer garantia.

Ademais, não se pode permitir a concessão de arbítrio judicial quando da concessão da liminar por simples e pura discricionariedade, presentes os requisitos, ao magistrado é dever a concessão da medida, sob pena de grave violação ao artigo 5º XXXV, CF.

Quanto aos procedimentos cautelares específicos, em que a proteção à ameaça ou lesão a direito envolve, via de regra, a indenização em negócios jurídicos que se exprimem por valores mo-

---

9. MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 539.

netários, geralmente celebrados por agentes numa relação jurídica equânime, a previsão de garantia encontra relação de pertinência.

Todavia, a ação mandamental não guarda tal semelhança, vez que não há relação jurídica de igualdade entre o impetrante e a autoridade coatora, vez que esta possuía suas atribuições legais asseguradas para pronta executóriedade ante ao princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, e ao condicionar a prestação de garantia à eventual concessão de liminar, ainda que presentes a ilegalidade e o abuso de poder praticado pelo agente público adquire contorno de maior dificuldade ao acesso a proteção judicial definitiva.

Não se pode, por mera ilação, indicar que a concessão da liminar ou de tutela antecipada guarde risco ao patrimônio da pessoa jurídica de direito público, a qual, pelo atual sistema constitucional, possui órgãos específicos para promover a defesa patrimonial da Fazenda Pública, com uma gama variada de dispositivos legais e judiciais.

Ademais, a melhor doutrina, como já assinalado, rechaça a necessidade de prestação de caução para a concessão de liminar<sup>10</sup>, pensar de modo diverso, é inserir na relação processual, ofensa ao princípio da igualdade, de que todos, indistintamente, tenham acesso à proteção judicial efetiva, não se restringindo somente àqueles que possuem maiores recursos financeiros à disposição.

Perante o Supremo Tribunal Federal, conforme Gilmar Ferreira Mendes<sup>11</sup>, a questão quanto à proibição de liminares e exigência de caução, em circunstâncias específicas, não é de todo rechaçada, vez que aceita a proibição, por exemplo, da liminar em mandado de segurança quando da Lei n. 4.348/64; todavia, a proibição de

---

10. BUENO, Cassio Scarpinella, *Mandado de Segurança: comentários à Lei n. 1.533/51, 4384/64 e 5.021/66*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 83.

11. MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 557.

modo genérico “pode atingir a própria proteção judicial efetiva, pois muitas vezes, o deferimento da liminar tem em vista a conservação do direito material postulado”.

Neste sentido, votos de Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Ações Diretas de Inconstitucionalidade, quando levados a decidir sobre diplomas normativos que conferiam limitação a concessão de liminares e cautelares, informam que tais diplomas contêm relativa carga inconstitucional, como se extrai do julgamento pela Excelsa Corte, por ocasião do julgamento da ADI n. 1576, conforme excertos do voto do Eminentíssimo Min. NERI DA SILVEIRA<sup>12</sup>:

O Senhor Ministro Néri da Silveira – Sr. Presidente, Parece-me que esta ação direta de inconstitucionalidade, contra a Medida Provisória 1.570, de 26 de março de 1997, traz a consideração da Corte matéria de altíssima relevância, em face do sistema constitucional vigente.

Todos sabem que há relação de implicação entre Constituição e processo. Dentro de um regime constitucional democrático – como é o nosso –, não se pode deixar de ter presente o processo, enquanto instrumento indispensável à administração e realização da Justiça, à busca da verdade nos conflitos de interesses, bem assim, enquanto meio de efetiva garantia da liberdade, da defesa dos direitos violados ou ameaçados e, ainda, de ação política estatal.

De igual modo, não é cabível visualizar o processo – daí a relação de implicação – senão a partir das linhas fundamentais que o ordenamento constitucional lhe confere, da conformação que o Estatuto Maior empresta a seus institutos básicos e ao respectivo funcionamento.

Como anotou Habscheid, sistemas políticos se refletem na norma constitucional e têm efeito direto sobre as bases do Direito

---

12. Voto obtido junto às razões de direito da ADIN – 4296-3 proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, no site [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br), acessado em 15 de outubro de 2009.

Processual. Na esteira desse pensamento, é que disse Cândido Dinamarco:

“O processo que nos serve hoje há de ser o espelho e salvaguarda dos valores individuais e coletivos que a ordem constitucional vigente entende de cultivar. Os princípios que ele inclui não podem ter no presente a mesma extensão e significado de outros tempos e regimes políticos, apesar de eventualmente inalterada a formulação verbal. O que há de peregrino nos princípios é a idéia mestra que cada um contém. E eles são sujeitos a variações histórico-culturais e políticas no tempo e espaço. No tocante à sua extensão e à interpretação que merecem dentro de cada sistema constitucional”. De outra parte, assenta o sistema jurídico que nos serviu de modelo há mais de um século, ao implantar – a República, no princípio da supremacia da Constituição, à qual se subordinam todos os Poderes, que nela vêm definidos os respectivos limites, e, por igual, assenta no postulado da independência do Judiciário, que se manifesta, por primeiro, na prerrogativa iminente de proceder à revisão das leis diante da Constituição, anulando-as quando com esta incompatíveis.

Tal competência, para operar acerca da lei e dos atos de governo, a chamada revisão judicial, revela manifesto poder político, porquanto, se este existe no órgão que faz a lei, cumpre entender inafastavelmente estar presente, também, no órgão que dispõe de império para declarar-lhe a invalidade.

Bem de compreender, destarte, é que essa dimensão política do Judiciário, onde consagrado o controle judicial da constitucionalidade dos atos do Congresso Nacional e do Governo, confere-lhe a inequívoca nota de independência e proclama que a atividade jurisdicional não é simples atividade jurídica.

Esses dois pontos, Sr. Presidente, levam-me a uma reflexão em torno do caso concreto. É que, em verdade, o artigo 1º, da Medida Provisória 1.570/97, determina a aplicação à tutela antecipada, prevista nos artigos 273 e 461, do Código de Processo Civil – portanto a tutela genérica e a tutela específica – do disposto em normas vigentes, que concernem, basicamente, ao mandado de segurança e demais normas que estipulam quanto ao mandado de segurança, a não execução imediata daquele que decidido, tendo em conta o objeto da decisão, eis que essas normas, referidas no

contexto citado do artigo 1º, concernem, basicamente, à determinação de que não se faça o pagamento de vantagens a servidores, concedidas em mandado de segurança, decorrentes de reclassificação ou de ações em geral, sem que tenha ocorrido o trânsito em julgado da decisão. Quer dizer, essas normas retiram do mandado de segurança aquele caráter de executoriedade imediata da decisão concessiva do writ.

Na espécie, proíbe-se que seja concedida medida liminar. É forma de restrição de atos do Poder Judiciário. Certo está, entretanto, que, em princípio, se for norma processual, pode não significar restrição à independência da Magistratura. O que estou afirmando é que, no caso concreto, essas normas nada têm a ver com esse instituto. Elas partem, evidentemente, de outro lado, de uma presunção: os magistrados estão praticando atos, na utilização do instituto da tutela antecipada, que dizem respeito aos interesses da Fazenda Pública. Por isso essa medida é editada, para que eles não pratiquem esses atos.

Como disse anteriormente, os atos do Poder Judiciário estão submetidos a um sistema de controle pelos órgãos hierarquicamente superiores, num relacionamento dos órgãos inferiores com os superiores, e há recursos previstos para a eventual prática de um ato. Não posso admitir que um juiz vá determinar a tutela antecipada, o pagamento à boca do cofre de uma determinada vantagem, contra a Fazenda Pública, porque seria um erro grosseiro por parte do magistrado, imediatamente reparável. Então o que vejo é o estabelecimento – compreendam linha do meu raciocínio – de normas que não são compatíveis com o instituto da tutela antecipada – desnecessárias, portanto, em face da sua natureza – mas que têm o objetivo específico de impedir a prática, pelos magistrados, de atos de seu ofício de julgar.

Ora, compreendo que norma com essa finalidade atenta contra a separação dos Poderes. Todas as Fazendas Públicas, hoje, possuem um sistema de defesa organizada, e, se o magistrado praticar um ato que seja contrário à lei, à Constituição, que não atenda aos interesses das pessoas administrativas, elas irão imediatamente contestá-lo, como fazem, nós o sabemos, Ainda recentemente, o ilustre Ministro-Presidente afirmou que quase metade dos processos que vem ao Supremo Tribunal Federal, ou mais da metade,

tem a Fazenda como parte, e que significa que a Fazenda está atenta na defesa dos interesses do erário, e, assim, deve ser no interesse da Nação, no interesse de todos.

Tendo em conta a natureza das normas que compõem o instituto da tutela antecipada e o que se pretende no artigo 1º, compreendo que, realmente, há relevantes fundamentos na ação quando, na inicial, se afirmam que o dispositivo atenta contra o artigo 2º da Constituição, quanto a independência do Poder Judiciário e ao exercício de suas competências.

Mas, vou além, penso que o artigo 5º, item XXXV, da Constituição, está posto em causa, na inicial, de uma forma segundo a qual se pode acolher a relevância de sua invocação. De fato, tal como posta essa norma, o que se pretende é restringir o exercício do direito de acesso ao Judiciário, do direito de ação em determinadas matérias, estabelecendo, antecipadamente, a inviabilidade da obtenção de qualquer medida.

Essa é uma consideração prévia, apenas para os limites deste juízo de suspensão da norma. Por isso, em síntese, meu voto, com a devida vênia, acompanha o do Sr. Ministro Celso de Mello na sua conclusão, para deferir a cautelar e suspender, até o julgamento final da ação, o artigo 1º, da Medida Provisória 1.570, de 26 de março de 1997”.

Interessante destacar que o Supremo Tribunal Federal, quando da apreciação da liminar contra a Medida Provisória n. 173, de 18 de março de 1990, que vedava a concessão de liminares ou cautelares em desfavor das MPs n. 151, 154, 158, 160, 161, 162, 164, 167, e 168 (Plano Collor), apesar de não suspender a norma impugnada, os votos proferidos pelos Ministros Paulo Brossard, Celso de Mello indicam balizas quanto à necessidade das liminares e cautelares no sistema de proteção judicial efetiva

ADI 223 MC / DF - DISTRITO FEDERAL  
MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. PAULO BROSSARD  
Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE

Julgamento: 05/04/1990 Órgão Julgador: Tribunal Pleno  
Publicação: DJ 29-06-1990 PP-06218 EMENT VOL-01587-01  
PP-00001

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE CONTRA A MEDIDA PROVISÓRIA 173, DE 18.3.90, QUE VEDA A CONCESSÃO DE 'MEDIDA LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA E EM AÇÕES ORDINÁRIAS E CAUTELARES DECORRENTES DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS NUMEROS 151, 154, 158, 160, 162, 165, 167 E 168': INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE SUSPENSÃO CAUTELAR DA VIGENCIA DO DIPLOMA IMPUGNADO: RAZOES DOS VOTOS VENCEDORES. SENTIDO DA INOVADORA ALUSAO CONSTITUCIONAL A PLENITUDE DA GARANTIA DA JURISDIÇÃO CONTRA A AMEAÇA A DIREITO: ENFASE A FUNÇÃO PREVENTIVA DE JURISDIÇÃO, NA QUAL SE INSERE A FUNÇÃO CAUTELAR E, QUANDO NECESSARIO, O PODER DE CAUTELA LIMINAR

IMPLICAÇÕES DA PLENITUDE DA JURISDIÇÃO CAUTELAR, ENQUANTO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AO PROCESSO E DE SALVAGUARDA DA PLENITUDE DAS FUNÇÕES DO PODER JUDICIÁRIO. ADMISSIBILIDADE, NÃO OBSTANTE, DE CONDIÇÕES E LIMITAÇÕES LEGAIS AO PODER CAUTELAR DO JUIZ. A TUTELA CAUTELAR E O RISCO DO CONSTRANGIMENTO PRECIPITADO A DIREITOS DA PARTE CONTRÁRIA, COM VIOLAÇÃO DA GARANTIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. CONSEQUENTE NECESSIDADE DE CONTROLE DA RAZOABILIDADE DAS LEIS RESTRITIVAS AO PODER CAUTELAR. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DE VEDAÇÃO DE LIMINARES DE DETERMINADO CONTEUDO. CRITÉRIO DE RAZOABILIDADE DAS RESTRIÇÕES, A PARTIR DO CARÁTER ESSENCIALMENTE PROVISÓRIO DE TODO PROVIMENTO CAUTELAR, LIMINAR OU NÃO. GENERALIDADE, DIVERSIDADE E IMPRECISAO DE LIMITES DO ÂMBITO DE VEDAÇÃO DE LIMINAR DA MP 173, QUE, SE LHE PODEM VIR, A FINAL, A COMPROMETER A VALIDADE, DIFICULTAM

DEMARCAR, EM TESE, NO JUÍZO DE DELIBAÇÃO SOBRE O PEDIDO DE SUA SUSPENSÃO CAUTELAR, ATÉ ONDE SÃO RAZOAVEIS AS PROIBIÇÕES NELA IMPOSTAS, ENQUANTO CONTENÇÃO AO ABUSO DO PODER CAUTELAR, E ONDE SE INICIA, INVERSAMENTE, O ABUSO DAS LIMITAÇÕES E A CONSEQUENTE AFRONTA A PLENITUDE DA JURISDIÇÃO E AO PODER JUDICIÁRIO. INDEFERIMENTO DA SUSPENSÃO LIMINAR DA MP 173, QUE NÃO PREJUDICA, SEGUNDO O RELATOR DO ACÓRDÃO, O EXAME JUDICIAL EM CADA CASO CONCRETO DA CONSTITUCIONALIDADE, INCLUIDA A RAZOABILIDADE, DA APLICAÇÃO DA NORMA PROIBITIVA DA LIMINAR. CONSIDERAÇÕES, EM DIVERSOS VOTOS, DOS RISCOS DA SUSPENSÃO CAUTELAR DA MEDIDA IMPUGNADA.

Decisão: Após o voto do Sr. Ministro-Relator que concedia, em parte, a medida liminar e suspendia a vigência, até o julgamento final da Ação, no art. 1º da Medida Provisória n. 173, de 18 de março de 1990, das expressões: em mandado de segurança e, relativamente às Medidas Provisórias n. 151, 154, 158, 160, 161, 162, 164, 165, 167 e 168, e do voto do Sr. Ministro Celso de Mello que deferia a liminar integralmente e suspendia a eficácia, até o julgamento final da Ação, do referido art. 1º da Medida Provisória n. 173, bem assim, após o voto do Sr. Ministro Sepúlveda Pertence que indeferia a liminar, o julgamento foi adiado em virtude do pedido de vista do Sr. Ministro Sydney Sanches. Falou pelo Ministério Público Federal o Dr. Aristides Junqueira Alvarenga.

Plenário, 04.04.90.

Por maioria, o Tribunal indeferiu o pedido de liminar, vencido o Sr. Ministro Celso de Mello, que a deferia integralmente para suspender a eficácia do art. 1º da Medida Provisória n. 173, e vencido, em parte, o Sr. Ministro-Relator que concedia parcialmente a cautelar, nos termos do voto que proferiu. Votou o Presidente. Plenário, 05.04.90.

Destaque-se, em relação à ADIN supra, a argumentação do eminente Min. PAULO BROSSARD:

11. Buscando um critério objetivo e seguro, quer me parecer que na medida em que se tratar de direito individual ferido ou ameaçado de lesão, cuja proteção eficaz a própria Constituição outorga, também como direito individual, o mandado de segurança, não pode este ser tolhido; o mandado de segurança, na sua expressão tradicional, é um direito individual em si mesmo, tanto mais valioso quando, muitas vezes, é o mais apropriado e eficaz instrumento de defesa de outros direitos individuais, exatamente pela possibilidade de proteção liminar. De modo que, permitir sua paralisia, ainda que parcial e limitada, importaria em atingir, em maior ou menor grau, além do próprio mandado de segurança, outros direitos individuais, solenemente assegurados na Constituição. Ora, isto não me parece possível por via de lei e muito menos por medida provisória, que é uma modalidade excepcional de legislar.

(...)

Ora, o direito que ele visa a tutelar há de ser líquido e certo, a reclamar a pronta custódia judicial. Por ser direito líquido e certo, seu rito é sumaríssimo. Obstar-lhe a marca rápida e eficaz, como faz a medida provisória 173, é desnaturá-lo até a deformação. E quando um direito líquido e certo é de natureza e assento constitucional essa deformação chega à contrafação do instituto constitucional. Não digo o mesmo, com vistas à concessão da cautelar requerida, quanto às ações ordinárias e cautelares, a que se refere a Medida Provisória 173

(...)

Como se vê, há uma série de situações que se ligam intimamente a direitos individuais na medida em que eles necessitam de proteção, sob pena de lesão direta e imediata, tenho pena para mim que não é lícita qualquer limitação ao direito, à ação do mandado de segurança.

(...)

Tirar o mandado de segurança a providência cautelar e impedir sua execução enquanto não transitar e, julgado a sentença dele concessiva, é atrofiar o instituto ao ponto de reduzi-lo a um simulacro, deixando direitos individuais sem proteção real e reduzidos, por sua vez, a promessa vã, e isto não me parece que possa

prevalecer em face da Constituição, da qual é guarda o Supremo Tribunal Federal, tanto mais segundo a Súmula 271,

(...)

29. De mais a mais, não faltavam expedientes legítimos para acautelar o que se entendesse por interesse público; o escolhido, no entanto, foi além da marca, pois atinge não apenas o direito individual constitucional, o mandado de segurança, mas os direitos individuais constitucionais em geral, que ele deixa de custodiar de maneira eficaz e pronta.

(...)

31. Quer me parecer que, aceitar como constitucional a proibição da concessão de liminar em mandado de segurança ou de medida cautelar para defesa de direito individual constitucionalmente assegurado, importaria em trataear a cláusula final do inciso XXXV do art. 5º, da Constituição.

32. Como o mandado de segurança destina a proteger direito líquido e certo, especialmente direito individual constitucionalmente assegurado, ele não pode sofrer restrições ora impostas, pois elas importariam, por via de consequência, em restrição dos demais direitos individuais de cunho e assento constitucional.

Na mesma esteira, o voto do Min. CELSO DE MELLO:

O direito ao processo constitui, ele próprio, expressão das liberdades públicas, ineliminável por ato estatal. Dentro dessa perspectiva, como já proclamou esta Corte (RTJ 112/34), até mesmo a criação de obstáculos institucionais, que impossibilitam acesso à jurisdição. Traduz desrespeito à cláusula constitucional que impõe ao Estado o dever de tornar efetiva a prestação jurisdicional. Quando essa obrigação é descumprida pelos órgãos judiciários que compõem a estrutura institucional do Estado a este, por inércia ou inatividade, deixa de exercer a tutela jurisdicional invocada, incide, o Poder Público, em comportamento inconstitucional, posto que a indeclinabilidade, sendo um dos princípios que regem a jurisdição funda-se no preceito da Carta Política que alberga o direito de ação e que impõe ao aparelho estatal o dever de administrar justiça. A recusa de prestação jurisdicional – já o reconheceu o Supremo Tribunal Federal (RTJ 99/794) – consti-

tui o ato passível de censura jurídica, porque incompatível com o caráter de indeclinabilidade da obrigação estatal de prestar a jurisdição, quando regularmente postulada.

(...)

A proteção jurisdicional imediata, dispensável a situações jurídicas expostas a lesão atual ou potencial, não pode ser inviabilizada por ato normativo de caráter infraconstitucional que, vedando o exercício liminar da tutela jurisdicional cautelar pelo Estado, enseje manipulação do próprio direito material.

(...)

A concessão de medida liminar, v.g., em ações de mandado de segurança, confere à pessoa estatal interessada a possibilidade de requerer ao Presidente do Tribunal, ao qual couber o conhecimento do respectivo recurso, a suspensão de sua eficácia (Lei n. 4.384/64, art. 4º). Trata-se de relevante meio de contracautela, posto à disposição do Estado, para efeito de preservação da intangibilidade do próprio interesse público.

A supressão da possibilidade de tutela, imediata e eficaz, dos direitos das pessoas, afeta, gravemente, uma das dimensões em que se projeta a atividade jurisdicional, estimula o arbítrio do Estado e elimina um poderoso instrumento de proteção, individual e coletiva, das liberdades públicas.

A limitação de acesso ao contraditório, seja por restrição à prolação de cautelares e liminares, seja pela exigência econômica como acesso à jurisdição, administrativa ou judicial, são temas que, quando enfrentados pela Excelsa Corte, motivaram votos que indicam a impertinência da restrição ao sistema de proteção judicial efetiva, a qual não pode ser condicionada a capacidade econômica das partes, somente o fazendo quando esta não possua meios de acesso ao Judiciário, circunstância na qual é assegurada a gratuidade de acesso à Justiça.

Por esse prisma, se a gratuidade é medida protetiva e excepcional de acesso ao sistema de proteção judicial efetiva, não se pode aceitar a celebração de ideia contrária, como o oferecimento de cau-

ção, fiança ou depósito para a concessão da liminar ou cautelar a assegurar a fruição do direito material, aceitar que o acesso à importante proteção, importante medida num Estado Democrático de Direito, seja negado à parte dos jurisdicionados, deixando-os sem qualquer direito a jurisdição, apenas e tão somente a se submeter às ordens estatais, ainda que estas estejam maculadas pela ilegalidade e abuso de poder, é macular direito essencial do jurisdicionado, direito este que trespassa a simples condição de cidadania, e atinge a todos aqueles submetidos ao Poder Estatal.

Soma-se ao exposto, o atual panorama econômico, no qual oferecimento de garantia para a concessão da liminar adquire contornos teratológicos, quando grave crise financeira atinge boa parte da economia mundial, colocando em risco o sistema produtivo ante a ausência de crédito a fomentar a produção industrial, e por via reflexa a ausência de crédito é sentida quando do oferecimento de garantias quando da provocação do Poder Judiciário por meio de mandado de segurança.

Soma-se a essa circunstância a necessidade de regularidade fiscal por parte das empresas para que usufruam de benefícios fiscais que fomentam a produção, utilizam-se da Certidão Negativa de Débitos (CND), a qual é emitida quando inexistem débitos com o Fisco ou quando estes estejam com a exigibilidade suspensa.

Assim, caso haja a necessidade de pronta emissão da CND, na qual há crédito tributário constituído de forma que não atenda os requisitos legais, a impetração de mandado de segurança, com pedido liminar, irá se subsumir a hipótese em que em vez de obter a medida urgente, esta será condicionada a apresentação de garantia para a concessão da liminar.

Todavia, tal procedimento esbarra na previsão específica de suspensão de exigibilidade prevista no artigo 151, do Código Tributário Nacional:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

**II - o depósito do seu montante integral;**

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

**IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.**

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

Vê-se, pelo artigo mencionado, que a simples concessão da liminar é causa de suspensão da exigibilidade, todavia, com a nova lei do mandado de segurança, ao se condicionar a liminar a caução, fiança ou depósito, há nova situação de dispêndio econômico para situação que, até então, não havia previsão no Código Tributário Nacional, adquirindo a concessão em mandado de segurança similitude com o depósito do montante integral.

É de se esclarecer que, mesmo que o impetrante, por sua iniciativa, ingresse com Mandado de Segurança apresentando a garantia para a concessão da liminar, isto não significará que tal medida será expedida de plano, ante ao convencimento do magistrado.

A alegação de eventual dano a pessoa jurídica de direito público não prospera, é argumento genérico, pois possui meios legais e administrativos, para, na ocorrência do dano, atuar e assegurar o interesse público.

### **3. Da compensação em mandado de segurança em matéria tributária**

#### **3.1 Compensação em matéria tributária**

É flagrante a inconstitucionalidade, a novel legislação vedando expressamente a concessão de liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, apesar de existir Lei Complementar específica a reger a compensação tributária, qual seja, o Código Tributário Nacional – CTN, que trata a compensação como uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, inc. II do CTN).

O art. 170 determina que a Compensação Tributária seja disposta por Lei Ordinária, a qual terá o condão de estipular suas possibilidades e suas limitações, *in verbis*:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Em matéria tributária, além da norma geral reguladora, exige-se uma previsão legal específica em estrito comprimento ao princípio da legalidade e a indisponibilidade dos bens públicos, constituindo dessa forma, a compensação uma forma de extinção do crédito tributário, juntamente com o pagamento, transação, remissão e conversão do depósito em renda.

Assim, a impossibilidade de compensação por lei processual, além de extrapolar a competência de regulação, impede a pronta e plena fruição de instituto regulado por legislação e princípios específicos.

### **3.2 A compensação em matéria tributária ante a Lei n. 8.383/ 91**

A Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, regulamentou a compensação no Direito Tributário em seu artigo 66 e parágrafos, estipulando as possibilidades e delimitações.

Art. 66 - Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação, ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no reconhecimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ - 2º - É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição

§ 3º - A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

O comando legal em destaque impõe que a compensação só poderá ocorrer entre tributos e contribuições da mesma espécie.

Tal situação adquiriu novos contornos com a edição da Lei n. 9.430/96, que disciplinou em seus artigos 73 e 74, com posterior alteração da Lei n. 10.637/2002, quanto à utilização de créditos a serem restituídos ou ressarcidos para quitação de quaisquer tributos e contribuições mediante requerimento do contribuinte após a autorização da Receita Federal do Brasil, conforme se destaca:

Art.- 74 - O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contri-

buições administrados por aquele órgão (Redação dada pela Lei 10.637/2002).

As mudanças introduzidas pela Lei n 10.637/02, ao alterar a redação do artigo 74, da Lei 9.430/96, permitiu a compensação dos tributos e contribuições federais apurados por sujeito passivo da declaração de compensação a qual extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação no prazo de cinco anos, portanto, houve uma evolução normativa ao permitir a compensação tributária, situação não prevista na Lei n. 8.383/91, a qual, para tal instituto, indicava a necessidade de homologação do Fisco.

### **3.3 A compensação de créditos tributários por via mandamental**

Outro ponto relevante a ser analisado é o exame da possibilidade, ou não, de MANDAMUS ser instrumento hábil para o contribuinte proceder à compensação tributária.

O instituto possibilita o contribuinte, credor do Fisco, por ter pago um tributo indevido ou a maior, possa, agora, quando do pagamento de um tributo legal, efetuar a compensação descontando seu crédito devido ao Fisco.

Sobre a matéria em questão, a Lei Complementar n. 104/2001, ao legislar sobre compensação tributária, acrescentou ao Código Tributário Nacional – CTN, o artigo 170-A, reprimindo de forma expressa a compensação através de liminar ou qualquer outra forma de antecipação de tutela.

O art. 170-A do Código Tributário Nacional dispõe que:

É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Em face do dispositivo supramencionado, no curso do processo judicial seria possível a compensação mediante liminar? Ou teríamos que aguardar o trânsito em julgado do processo? Peremptoriamente, a compensação, antes do trânsito em julgado da ação judicial autorizada por instrumento liminar, pode ser efetivada pelo contribuinte, sendo que tal compensação ficará à expectativa de ulterior confirmação.

Concluimos que se não é possível reconhecer a legitimidade da compensação produzida pelo contribuinte liminarmente, por outro lado, submete-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário envolvido no procedimento compensatório pela outorga de liminar nos termos do art. 151, incisos IV a V do CTN, o que por vezes pode ser interpretado pela concessão de liminar para suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como ato de reconhecimento do direito à compensação.

Sobre a matéria em questão, o Superior Tribunal de Justiça editou as Súmulas n. 212 e 213. A primeira diz que a compensação de créditos tributários não pode ser deferida por liminar. A segunda apregoa ser o mandado de segurança é via adequada para declaração do direito à compensação tributária.

Em uma primeira leitura das Súmulas supramencionadas, verifica-se uma relativa contradição entre ambas, pois uma diz que o Mandado de Segurança é via adequada à compensação tributária, e a outra diz não ser possível ser deferida a compensação em sede de liminar.

James Marins, bem esclarece<sup>13</sup>:

Através da adoção das Súmulas 212 e 213, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que a compensação de crédito tributário não pode ser deferida por medida liminar e que o mandado de segurança constitui ação adequada para a decla-

---

13. MARINS, James, op. cit., p. 473 e 475.

ração do direito à compensação tributária...].Com efeito, a leitura que se pode fazer da Súmula 212 é a seguinte: a compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar de cunho satisfativo que pretenda extinguir o crédito tributário...]. Logo, o sentido correto da Súmula 212 do Superior Tribunal de Justiça é o de que *liminar não extingue o crédito tributário*, sem embargo de operar efeito suspensivo da exigibilidade do tributo, com alicerce no art. 151 do CTN, incisos IV e V, e com fundamento de validade constitucional na cláusula pétreia grafada no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal [...] De tal sorte, deve-se entender que liminares que “autorizam a compensação” querem significar “suspendem o crédito tributário em aberto até que se resolva definitivamente a questão relativa à compensação.

Resta claro, o entendimento do STJ através da Súmula 213, o qual define que o mandado de segurança constitui ação adequada para declaração do direito à compensação tributária, como se vê o seguinte:

**RECURSO ESPECIAL N. 923.736 - SP (2007/0025445-2)**  
**RELATOR: MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA**  
**EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS. RESCRIÇÃO. “CINCO MAIS CINCO”. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS DE ESPÉCIES DISTINTAS. LEI N. 8.383/91. TRÂNSITO EM JULGADO. ART. 170-A/CTN. APLICAÇÃO. JUROS MORATÓRIOS. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.**

1. (...).

2. **A teor do disposto no art. 66 da Lei n. 8.383/91, pode haver compensação apenas entre tributos da mesma espécie que possuam a mesma destinação constitucional.**

3. **Proposta a ação na vigência do artigo 170-A do CTN, (introduzido pela Lei Complementar n. 104/01), impõe-se a observância da regra nela contida, que veda a compensação antes do trânsito em julgado.**

4. Com a edição da Lei n. 9.250/95, foi estatuído, em seu art. 39, § 4º, que, a partir de 1º/1/96, a compensação ou restituição de

tributos federais será acrescida de juros equivalentes à taxa Selic acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido. Desde aquela data, não mais tem aplicação o mandamento inscrito no art. 167, parágrafo único, do CTN, o qual, diante de incompatibilidade com o disposto no art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95, restou derogado.

5. Recurso especial conhecido em parte e provido parcialmente.

**Processo:** REsp 960914 / RS - RECURSO ESPECIAL - 2007/0136575-2

**Relator(a):** Ministra ELIANA CALMON (1114)

**Órgão Julgador:** T2 - SEGUNDA TURMA

**Data do Julgamento:** 21/05/2009

**Data da Publicação/Fonte:** DJe 04/06/2009

**Ementa**

TRIBUTÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA - COMPENSAÇÃO - PRECATÓRIO – INEXISTÊNCIA DE LEI AUTORIZATIVA – IMPOSSIBILIDADE – ART. 170 DO CTN - ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL.

1. **Conforme exigência expressa contida no art. 170 do CTN, somente se admite a compensação de tributos quando existir na esfera do ente federativo lei autorizadora.** Precedentes.

2. No Estado do Rio Grande do Sul houve o reconhecimento da possibilidade de compensação de tributos com dívidas expressas em precatório (art. 2º da Lei 11.472/00. Porém esta lei foi revogada pela Lei Estadual 12.209/2004.

3. Recurso especial não provido.

**Processo:** AgRg no REsp 1006240 / RS - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO

**Relator(a):** Ministro LUIZ FUX (1122)

**Órgão Julgador:** T1 - PRIMEIRA TURMA

**Data do Julgamento:** 23/04/2009

**Data da Publicação/Fonte:** DJe 25/05/2009

**Ementa**

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA. MANDADO DE SEGURANÇA. DECLARAÇÃO DE

DIREITO À **COMPENSAÇÃO** TRIBUTÁRIA. EFEITOS PATRIMONIAIS PRETÉRITOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 271/STF.

1. **O mandado de segurança é instrumento adequado à declaração do direito de compensação de tributos indevidamente pagos** (Súmula 213/STJ).

2. Entrementes, **a compensação**, modalidade extintiva do crédito tributário elencada no artigo 156, do CTN, **reclama autorização legal expressa para que o contribuinte possa lhe fazer jus, ex vi do artigo 170, do Codex Tributário.**

3. Consectariamente, **a declaração do direito de compensação tributária, em sede de mandado de segurança, pressupõe a existência de lei autorizativa oriunda da Pessoa Jurídica de Direito Público competente para a instituição do tributo**

4. Outrossim, “a concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria” (Súmula 271/STF e precedentes do STJ: EDcl no MS 11.513/DF, Rel. Ministra Laurita Vaz, Terceira Seção, julgado em 27.06.2007, DJ 13.08.2007; RMS 21.882/RO, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 22.05.2007, DJ 04.06.2007; RMS 19.466/PA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.09.2006, DJ 28.09.2006; e REsp 447.829/DF, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 23.05.2006, DJ 02.08.2006).

5. In casu, a sentença, corroborada pelo Tribunal **de** origem, indeferiu o pedido compensatório, em virtude do óbice contido na Súmula 271/STF, ante a constatação **de** que a pretensão mandamental abrange período anterior à impetração do writ.

6. O acórdão regional explicitou o motivo pelo qual considerou inaplicável, in casu, a Súmula 213/STJ, qual seja: o óbice inserto na Súmula 271/STF, sendo certo que inexistente ofensa ao artigo 535, do CPC, quando o órgão julgador pronuncia-se **de** forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos, não estando o magistrado obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que suficientes os fundamentos utilizados para embasar a decisão

7. Agravo regimental desprovido.

### **Acórdão**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda (Presidenta), Benedito Gonçalves e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

A jurisprudência desta Corte é clara no sentido da declaração por via mandamental possibilitando a compensação de créditos tributários, desde que esteja em consonância com os arts. 170 e 170-A do CTN, e a Lei n. 9.430/96, assim sendo, o crédito que se constitua por meio de lançamentos por homologação, serão apurados nos livros fiscais do contribuinte, devendo ser considerados líquidos e certos a fim de compensação, independentemente da comunicação ao Fisco, conforme se destaca da seguinte decisão:

**Processo:** REsp 982468 / SE - RECURSO ESPECIAL - 2007/0204618-2

**Relator(a):** Ministra ELIANA CALMON (1114)

**Órgão Julgador:** T2 - SEGUNDA TURMA

**Data do Julgamento:** 05/08/2008

**Data da Publicação/Fonte:** DJe 01/09/2008

#### **Ementa**

TRIBUTÁRIO - **MANDADO DE SEGURANÇA - COMPENSAÇÃO** – CABIMENTO – SÚMULA 213 STJ - COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA - DESNECESSIDADE - PRECEDENTES.

1. “O **mandado de segurança** constitui ação adequada para a declaração do direito à **compensação** tributária” (Súmula 213-STJ).
2. Consoante entendimento firmado pela Primeira Seção, os **tributos**, cujo crédito se constitui através **de** lançamento por homologação são apurados em registros da contribuinte, devendo

ser considerados líquidos e certos para efeito **de compensação**, a se concretizar independentemente **de** prévia comunicação à autoridade fazendária, cabendo a esta autoridade a fiscalização do procedimento

3. Recurso especial provido

#### **Acórdão**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas “A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a) Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

#### **VEJA**

**(MANDADO DE SEGURANÇA – COMPENSAÇÃO – (TRIBUTÁRIA) – STJ - RESP 489413-SP, RESP 309759-SP, RESP 315165-SP (RSTJ 158/189)- COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO PARA A(COMPENSAÇÃO) - STJ - AGRG NO AGRG NOS ERESP 416352-SP, RESP 651902-MG**

#### **Sucessivos**

REsp 1054886 BA 2008/0097754-9 - Decisão:23/04/2009 - DJe DATA:27/05/2009 –

REsp 1044852 PE 2008/0067853-6 Decisão: 09/12/2008 - DJe DATA: 27/02/2009

REsp 997149 SP 2007/0244708-5 Decisão: 21/10/2008 - DJe DATA: 18/11/2008

A matéria já tinha inúmeras restrições legais, a previsão da Lei n.12.016/09, no seu artigo art. 7º, § 2º, engessa o magistrado ao devido exame de ilegalidade, sob o prisma que versa à compensação, certo de que se torna impraticável o exercício de direito “líquido e certo”, sendo necessário observar que o Mandado de Segurança está albergado constitucionalmente, ou seja, o legislador não pode, através de uma lei, criar restrições ao direito consagrado pela nossa Carta Maior.

No mais, o legislador sustenta de todo modo inaceitável o entendimento de que a coerência da aplicação da regra geral imposta em seu art. 7º, § 2º da novel legislação operacionaliza-se para satisfação tributária revestida por meio de liminar que autorize uma redução de carga tributária para o contribuinte, todavia, a máquina estatal não pode deixar de arrecadar predatoriamente seus tributos.

Peremptoriamente, nossa Suprema Corte deverá expurgar de nosso ordenamento pátrio a referida norma, vez que a concessão de liminar em Mandado de Segurança em matéria de compensação e sedimentada pela jurisprudência, portanto, o reconhecimento da inconstitucionalidade do § 2º do art. 7º, desconsidera a jurisprudência já sedimentada, demonstrando ser ingerência no Poder Judiciário e desconsiderar o princípio magno da garantia fundamental do mandado de segurança e do acesso à jurisdição previstos dos incisos XXXV e LXIX do art. 5º da Constituição Federal.

#### **4. Entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior**

No Brasil, a dificuldade do importador e do exportador que já era grande ficou ainda maior, vivemos em um cenário tributário de 170 obrigações acessórias que variam conforme o ramo de atividade da empresa. O atual nível de desenvolvimento arrecadatório, aliado à tecnologia da informação, ao mesmo tempo em que resolve uma infinidade de problemas e satisfaz necessidades até então inexistentes, também é responsável por sua série de desconfortos.

Atual sistemática de registros e apuração de tributos será regida por rotinas de transmissão de dados com assinatura digital; importação; exportação; extração; manipulação e entrelaçamento de arquivos digitais, bem como o envio de informações via Sintegra e,

agora o Sistema Público de Escrituração Digital- SPED, que trouxeram, e irão trazer, profundas mudanças no dia a dia das empresas, que demandarão muito tempo e custo financeiro para atender às solicitações das autoridades fiscais, o que, em muitas das vezes, desestimula o investimento internacional, ou até mesmo o futuro empresário, a investir ou expandir no mercado nacional.

Além da Nota Fiscal Eletrônica – NF-E em vigor, que muitas das vezes cria um drástico tumulto nas operações de importação e exportação, temos agora mais um instrumento tecnológico para assombrar a vida do contribuinte, qual seja, o Conhecimento Eletrônico de Transportes – CT-E, direcionado exclusivamente para as empresas que possuem frotas para transporte de cargas. Todos os modais devem utilizar o conhecimento eletrônico: aéreo, rodoviário, aquaviário, ferroviário e dutoviário. O que parece uma novidade somente é a concretização de um fenômeno, que a cada dia se mostra mais real, qual seja, a transferência de deveres instrumentais, as chamadas obrigações acessórias, aos contribuintes, dando poderes extraordinários ao Fisco para arbitrar penalidades.

Convênios vêm sendo firmados entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e mostram claramente a interligação digital de dados fiscais. Com a implementação desta nova sistemática o Fisco terá o mais completo e imediato mecanismo de cruzamento de dados e Autuação Fiscal, sem precisar estar presente na sede da empresa, ou seja, o contribuinte será monitorado em todas as operações comerciais: de quem comprou para quem vendeu e qual destino da mercadoria.

Dessa forma, o contribuinte pesquisa constantemente novas formas lícitas de racionalizar o pagamento de tributos ao Erário, mas qual o impacto fiscal dessas modificações, que a toda evidência são aparentemente o cruzamento de informações fiscais e o monitoramento em tempo real de todas as operações realizadas pelos contribuintes.

Para reforçar a sanha arrecadatória, o Fisco implementará o novo sistema de arrecadação dos tributos incidentes na importação e exportação, o sistema, denominado Harpia, consiste em um conjunto de aplicativos desenvolvidos pela Receita Federal do Brasil (RFB) juntamente com o instituto de Tecnologia Aeronáutica – ITA e com a Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP.

Pretende-se com uso dessa ferramenta, através de algoritmos de inteligência artificial promover a análise de risco aduaneiro a partir da seleção de critérios a atributos mínimos de descrição e identificação de mercadorias a serem informados pelos importadores brasileiros, dessa forma diminuir o tempo dos processos de despachos aduaneiros e a liberação de mercadorias, como reduzir o custo operacional, para combater o subfaturamento. A Receita Federal do Brasil nesse ano de 2009 serão as empresas importadoras, todo controle para a Exportação ficará para o ano de 2010<sup>14</sup>.

Tais alterações indicam, na verdade, que as alterações legislativas que limitam o direito de acesso ao Judiciário dos contribuintes, adquirem, na verdade, uma política fiscal de aumento da arrecadação tributária que pouco se importa com a justiça fiscal, pois as alterações, dada a complexidade em que ocorrerão, serão de difícil cognição pelos magistrados, levando a boa parte dos contribuintes a pagar tributos de exigência discutível, para depois, ingressar com ações judiciais a fim de reaver os valores, fato, que numa primeira análise, irá aumentar, sobremaneira, o custo operacional das atividades produtivas no País.

Frente a todas as modificações expostas, o legislador de forma equivocada por meio da edição da Lei n. 12.016/09, restringe a decisão liminar em mandado de segurança quando da entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior.

---

14. [www.administradores.com.br](http://www.administradores.com.br), acessado em 19 de outubro de 2009.

Inicialmente, por relevante, cabe destacar que a vedação indicada no art. 7º § 2º da novel legislação, não se trata de uma inovação normativa.

Com efeito, tal vedação estava prevista na Lei n. 2.770 de 04 de maio de 1956, especificamente em seu artigo 1º, que assim dispunha:

**Art. 1º Nas ações e procedimentos judiciais de qualquer natureza**, que visem obter a liberação de mercadorias, bens ou coisas de qualquer espécie precedentes do estrangeiro, não se concederá, em caso algum, medida preventiva ou liminar que, direta ou indiretamente importe na entrega da mercadoria, bem ou coisa.

Portanto, em relação a este aspecto – liberação de mercadorias e – bens importados, a novel legislação não inovou em nada, apenas unificou a legislação esparsa que tratava da matéria. Cabe destacar que a referida vedação já vem sendo, há muito tempo afastada pelo jurisdicionado, tendo em vista que é inconcebível vedar a livre convicção do magistrado ao caso concreto, pois diante de um ato administrativo ilegal ou abusivo consubstanciado na retenção irregular de mercadorias ou bens, o jurisdicionado tem o direito à devida proteção judicial apta a sanar o ato abusivo.

O próprio Regulamento Aduaneiro, Decreto n. 6.759 de 05 de fevereiro de 2009, nos casos em que determina liberação de mercadorias ou bens e o posterior perdimento de bens, dispõe a conversão da pena em multa pecuniária no exato valor aduaneiro dos bens retidos. Veja:

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurem dano ao Erário (Decreto- Lei n. 37, de 1966, art. 105; Decreto-Lei n. 1.455 de 1976, art.23, *caput* e §1º este com a redação dada pela Lei n. 10.637, de 2002, art.59):

§1º A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizado ou que tenha sido consumida (Decreto- Lei n. 1.455, de 1976 , art. 23 §, com a redação dada pela Lei n.10.637, de 2002, art. 59).

Havendo a liberação das mercadorias mediante liminar e caso a sentença não se confirme o provimento inicial, ainda assim o interesse público especificamente a Administração Pública, estará plenamente resguardada. De outro lado, existem os bens perecíveis apreendidos aguardando uma decisão definitiva de mérito.

Ou seja, sem a possibilidade de concessão da medida liminar, conforme preceitua o parágrafo 2º do art. 7º, da novel legislação as entidades teriam suas mercadorias retidas pelo Fisco alfandegário até o julgamento do mérito da ação, ou então seriam obrigadas ao recolhimento dos tributos que pela norma constitucional não são devidos.

## **Conclusão**

A par de todo o exposto, a nova Lei do Mandado de Segurança, quanto às especificações em matérias de natureza tributária, apresenta elementos casuísticos que, nos casos concretos levados ao Poder Judiciário a decidir, não significação, de pronto, a impossibilidade da concessão da liminar e muito menos o oferecimento de caução, fiança ou depósito para a concessão de liminar.

Trata-se de legislação que afronta o amplo acesso à proteção judicial definitiva, e determina uma ingerência no Poder Judiciário, indicando que a livre convicção sobre os fatos do caso concreto, recebam valoração que afronta o sistema constitucional de direitos e garantias individuais reconhecidos e assegurados às pessoas físicas e jurídicas.

O legislador, ao editar ato normativo que ofende tal sistema, coloca em xeque a própria existência do Estado Democrático de

Direito, ao qual há previsão de um núcleo mínimo de proteção governamental, dentre a qual se destaca o acesso à jurisdição.

A brilhante exposição das razões de fato e de direito na ADI 4296-3, promovida pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, irá, mais uma vez, chamar o Supremo Tribunal Federal a decidir, se, dentro da sua concepção de poder político legitimado a controlar os diplomas legais em confronto com a Constituição, poderá aceitar a legislação tal como se apresenta.

Se a aceitar, o Judiciário será tolhido de uma das funções primordiais do Estado Democrático de Direito, cabendo aos jurisdicionados manejar o mandado de segurança de forma mais integrada às demais ações judiciais.

O que se percebe, é que a legislação aqui suscitada, em conjunto com outras ações legislativas e administrativas, visa manter a arrecadação financeira governamental, de forma que ações judiciais não diminuam o fluxo de recursos financeiros.

Interessante notar que caso a legislação seja aceita, as compensações tributárias se dão por meio de ações de rito ordinário, obrigando aos jurisdicionados a receber seus créditos perante o Fisco por meio do lento e burocrático sistema de pagamento por meio de precatórios, os quais, por não terem caráter alimentar, irão enfrentar uma longa fila de pagamento, a qual poderá aumentar, caso seja aprovada a famigerada PEC 12/06, que irá alterar, de forma substancial, o sistema de precatórios.

# **EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ASSESSORIA DE INVESTIMENTOS FINANCEIROS E A REGRA DE ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS: A QUESTÃO DA AUSÊNCIA DE RESULTADO VERIFICADO NO BRASIL**

**Leonardo Freitas de Moraes e Castro**

O presente artigo tem por objetivo analisar a isenção do Imposto sobre Serviços (“ISS”) sobre as exportações de serviços prestados por pessoa jurídica sediada no Brasil a tomadores localizados no exterior, especificamente no que se refere aos serviços de assessoria para investimentos em mercado financeiro.

## **I. Serviços de assessoria de investimentos financeiros e serviços correlatos**

No caso ora analisado, os serviços intelectuais, i.e., o de assessoria para investimentos em mercado financeiro e demais serviços correlatos se contratados por residentes no exterior (“Tomadora”), por exemplo, por um fundo de investimento constituído nas Ilhas Cayman, e prestados por um residente no Brasil (“Prestadora”), podem fazer jus à regra de isenção do ISS, desde que o resultado de tal serviço se verifique no exterior.

O objeto da prestação de serviços de assessoria para investimentos financeiros pode ser extremamente amplo. Contudo, usualmente, um serviço padrão consiste em uma análise de cálculos dos investimentos e afins realizados pela Tomadora, cálculo este a ser desempenhado pela Prestadora. Normalmente, tais cálculos relacionados aos investimentos da Tomadora servirão para que esta

orientar seus investimentos, realize mensuração e realocação de custos e aplicações, etc., ou seja, será usufruído pela Tomadora em sua sede, pois é nas Ilhas Cayman que a Tomadora possui sua sede física e atividade financeira.

Também é comum a existência de um segundo contrato, cujo objeto da prestação de serviços consiste na indicação e recomendação dos investimentos dos ativos pertencentes à Tomadora, sendo que as ordens e indicações dos investimentos serão feitas pela Prestadora. Neste caso, o serviço de administração financeira e investimento de recursos de terceiros será usufruído pela Tomadora, em seu benefício, nas Ilhas Cayman, local esta sede física e também o centro de atividades da Tomadora.

## II. Da legislação aplicável

Inicialmente, é essencial destacar que a Constituição Federal (“CF”) prevê a possibilidade de não incidência do ISS sobre prestação de serviços para o exterior, conforme se verifica de seu art. 156, § 3º, II, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

(...)

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

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 37, de 2002)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 37, de 2002)  
(...) (grifos nossos)

Essa isenção<sup>1</sup> constitucionalmente prevista deveria ser veiculada por lei complementar, de acordo com o mandamento constitucional supra.

Com base nesse dispositivo constitucional (isto é, art. 156, III c/c art. 156, § 3º, II da CF), a Lei Complementar n. 116/03 (“**LC 116/03**”) trouxe a seguinte previsão:

**Art. 2º O imposto não incide sobre:**  
**I – as exportações de serviços para o exterior do País;**  
(...)

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. (destacamos)

Assim, desde 2003, as exportações de serviço são isentas de ISS. A Lei Complementar n. 116/03 esclarece que não se consideram exportações de serviços os casos em que o *resultado do serviço* prestado se verifica no Brasil.

Neste sentido, de acordo com a redação do art. 2º, I e parágrafo único da LC 116/03, o elemento determinante será o local em que será verificado o resultado do serviço.

---

1. Sobre a discussão concernente à natureza jurídica desta regra de não tributação, isto é, se seria isenção, imunidade ou não incidência, salientamos o entendimento de RONCAGLIA, para quem: “não se trata, segundo pensamos, de verdadeira hipótese de não incidência, mas sim de isenção, já que a regra-matriz de incidência do ISS – no período anterior à LC – previa que a prestação de serviços, mesmo ao exterior, dava causa ao nascimento da obrigação de pagar o ISS. Assim, a despeito da incorreção terminológica incorrida pelo legislador, a LC 116 veicula isenção sobre exportações e como tal deve ser interpretada”. (RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a Importação e Exportação de Serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 129, p. 107-108.)

Diversas leis municipais contêm diploma legal idêntico ao da LC 116/03, conforme prevê a legislação municipal do Rio de Janeiro, no artigo 11 da Lei Municipal n. 691 de 24 de dezembro de 1984, *in verbis*:

Art. 11 - O imposto não incide sobre:

I - as exportações de serviços para o exterior do País;

(...)

Parágrafo único - Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Existe considerável discussão sobre o significado do termo “resultado do serviço”. Contudo, grande parte da doutrina brasileira entende como “resultado do serviço” o benefício que decorrerá da prestação. É esta, por exemplo, a posição de RONCAGLIA, que conclui:

Portanto, em nossa opinião, a palavra “resultado”, constante do parágrafo único do art. 2º da LC 116, deve ser compreendida como o bem material ou imaterial elaborado a partir da prestação de serviços, que deve ser fruído no exterior do País.<sup>2</sup> (G.n.)

É também o que sustenta ÁVILA<sup>3</sup>:

---

2. RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a Importação e Exportação de Serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 129, p. 110.

3. ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar n. 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 134, p. 105.

O resultado do serviço é a utilidade que ele visa a criar. O esforço humano é o seu desenvolvimento; a utilidade seu resultado. O tomador do serviço, quando contrata um serviço, quer o resultado do esforço humano. A utilidade ou bem (i) material, portanto.

Desta forma, entendemos que se os serviços forem usufruídos no exterior (seja nas Ilhas Cayman ou em qualquer outra jurisdição que não o território brasileiro) restará configurada a exportação e, portanto, materializar-se-á a isenção do ISS, haja vista que o benefício gerado será auferido no exterior por pessoa física ou jurídica sediada no exterior, em seu próprio benefício.

No mesmo sentido, SCHOUERI chama a atenção para o fato de que o legislador complementar brasileiro adotou o regime do destino para tributar as exportações, isto é, somente haveria incidência do ISS no caso de o destino dos serviços prestados (“resultado”) ser verificado nos limites territoriais do Município brasileiro. Nas palavras do autor:

Nota-se, pois, que para que um serviço se caracterize como exportado, é irrelevante sua fonte de pagamento. Por outro lado, para que se descaracterize a exportação, é necessário, cumulativamente, que os serviços se desenvolvam no País e também aqui se verifique seu resultado. Assim, ainda que o serviço se desenvolva no País, não fica descaracterizada a exportação, desde que seu resultado se verifique no exterior. De igual modo, o serviço desenvolvido no exterior por empresa sediada no País será considerado exportação, ainda que seu resultado se verifique no País<sup>4</sup>. (Grifamos)

E conclui, o referido professor, em sentido semelhante aos demais autores sobre o significado do “resultado” verificado no exterior:

---

4. SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 100, p. 45.

Daí parecer certo, novamente conciliando o texto legal com a idéia de fonte de produção, vincular a idéia de “resultado” com a de proveito econômico: onde o serviço trouxe utilidade?<sup>5</sup>

No caso sob análise, existe o desenvolvimento de uma série de atividades na prestação de serviços ao exterior, como, por exemplo: indicação de aplicações financeiras do exterior; cálculo e consolidação dos valores atuais e custos dos investimentos da Tomadora.

Destarte, no que se refere aos serviços ora analisados, i.e., tanto os de natureza de consultoria financeira para aplicações bem como de elaboração de cálculo, não há dúvida alguma de que esses serviços constituem obrigações de fazer com a finalidade de criar utilidade/benefício/usufruto para tomador localizado no exterior, isto é, o Tomador sediado nas Ilhas Cayman (e seus quotistas).

Por tal razão, é inquestionável que o resultado de ambos os serviços (seja de indicação de aplicações financeiras, seja de cálculo do valor e custo dos investimentos) é usufruído no exterior, sendo o benefício de tais serviços (resultado) lá verificado, fora dos limites territoriais do Brasil.

Precisamente por tal razão é que ambos os serviços prestados à entidade residente no exterior, estão isentos do ISS, por força do art. 2º, I e parágrafo único da LC 116/03 devidamente ratificado por diversos Municípios, tais como o do Rio de Janeiro (por meio do já citado artigo 11 da Lei Municipal n. 691/84).

Ademais, para espancar qualquer dúvida sobre a não tributação de tais serviços financeiros exportados a tomador sediado no exterior, colacionamos mais uma vez a doutrina de ÁVILA, que sintetiza seu entendimento por meio das seguintes palavras:

---

5. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 47.

Ora, quando a Lei Complementar n. 116/2003 estabelece que não se enquadram, na isenção, os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, está, em outras palavras, prescrevendo que não haverá isenção quando a utilidade criada por meio do esforço humano se verificar no território brasileiro. Reversamente, porém, a referida lei está determinando que haverá isenção quando a utilidade criada por meio de esforço humano se verifica no exterior<sup>6</sup>.

Portanto, embora o esforço humano *per se* possa ser desenvolvido nos limites territoriais do Município brasileiro (por exemplo, no Município do Rio de Janeiro), mediante obrigações de fazer realizadas pelo prestador brasileiro, toda a utilidade para o tomador do serviço é fruída no exterior.

Ou seja, não obstante os cálculos e as indicações de investimentos sejam iniciados e concluídos aqui no país, o resultado (ordem/indicação para aplicações financeiras e utilização/proveito da planilha de custos e valores dos investimentos para aumentar ou reduzir, bem como realocar investimentos da empresa no exterior) é obtido e exclusivamente utilizável no exterior.

Neste sentido, ratifica RAMALHO que “a exportação de serviços se caracteriza pela prestação de serviço a não residente, sendo este o beneficiário final e real dos serviços. O pagamento da prestação por não residente por si não caracteriza a exportação, deve-se vislumbrar o fruto da prestação dos serviços no exterior para caracterizar a exportação”<sup>7</sup>.

Em ambos os casos não se trata, apenas, de um serviço cujo resultado seja utilizável no Brasil e no exterior (**cumulativamente**),

---

6. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 105.

7. RAMALHO, Mariana. *Imposto sobre Serviços de acordo com a Lei Complementar 116/03*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 122.

como que permitindo uma manipulação do prestador do serviço a respeito da incidência ou não do ISS.

Ao contrário, como se trata de serviços cuja utilidade só pode mesmo ser fruída no exterior (**exclusivamente**), sua existência só se justifica para a exportação do serviço. É exatamente essa exportação de serviço que a Constituição Federal, por meio da modificação introduzida pela Emenda Constitucional n. 03/1993 e concretizada pela Lei Complementar n. 116/03 quis fomentar.

Inclusive, a doutrina<sup>8</sup> é majoritária ao sustentar que o Município brasileiro não tem, sequer, competência para tributar esses serviços cujo resultado se verifica no exterior por absoluta falta de conexão entre suas atividades (conexão material) com o ordenamento jurídico local.

Os serviços prestados que poderiam vir a ser tributados aqui no Brasil, sob ótica da fiscalização, seriam aqueles em que o benefício da prestação do serviço aqui se verifica como, por exemplo, serviços de consultoria de compra e venda de imóveis sediados no Brasil; ou consultoria para aplicações financeiras na bolsa ou em fundos de investimento no Brasil, etc.

Contudo, no caso objeto ora em exame, inexistente qualquer vinculação espacial ao território brasileiro, para usufruto, benefício ou proveito econômico dos serviços de indicação de investimento ou de cálculo do valor dos investimentos. Isto porque o mercado brasileiro não é objeto tampouco direta ou indiretamente mencionado nos contratos, evitando qualquer alegação pelo Fisco Municipal de que houve manifestação de resultado (i.e., proveito ou usufruto econômico por parte do fundo de investimento sediado nas Ilhas Cayman) nos limites territoriais brasileiros.

---

8. Idem, p. 109.

Por tal razão, entendemos que tais serviços prestados de assessoria de investimento no mercado financeiro de análise de cálculo e de indicação e recomendação de investimentos financeiros, quando prestados por pessoa residente no Brasil a um fundo sediado no exterior são considerados como exportados, uma vez que o resultado desses serviços é consumido/usufruído exclusivamente pela (e em benefício da) empresa sediada no exterior.

Portanto, tais serviços devem ser isentos de ISS, nos termos da legislação complementar e municipal, não havendo qualquer base constitucional e na lei complementar para tal tributação, ainda que eventualmente prevista (de forma inconstitucional e ilegal) em lei municipal.

### **III. Da jurisprudência (e confusão) sobre a exportação de serviços**

Até o presente momento, inexistente entendimento pacificado dos tribunais superiores brasileiros sobre o tema.

Contudo, o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) recentemente decidiu o *leading case* sobre o tema da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SERVIÇO DE RETÍFICA, REPARO E REVISÃO DE MOTORES E DE TURBINAS DE AERONAVES CONTRATADO POR EMPRESA DO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LC 116/03. OFENSA AO ART. 535 DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ.

1. Tratam os autos de mandado de segurança preventivo impetrado por GE CELMA LTDA. com a finalidade de obstar eventual

ato do Secretário Municipal de Fazenda de Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, que importe na cobrança de ISSQN sobre prestação de serviços consubstanciada em operações de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves, contratadas por empresas aéreas do exterior. (...)

(...)

4. Nos termos do **art. 2º, inciso I, parágrafo único, da LC 116/03, o ISSQN não incide sobre as exportações de serviços**, sendo tributáveis aqueles desenvolvidos dentro do território nacional cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. *In casu*, a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retifica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação do serviço dentro do território nacional, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves.

5. A Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo “resultado” como disposto no parágrafo único do art. 2º.

6. Na acepção semântica, **“resultado” é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente os verdadeiros resultados do serviço prestado**, os objetivos da contratação e da prestação.

7. O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território. É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: “Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”.

8. Recurso especial parcialmente conhecido e não provido. (RE-CURSO ESPECIAL N. 831.124 - RJ – 2006/0052272-7 – DJ em 25/09/2006). (Os destaques são nossos)

A nosso ver, a decisão retromencionada é equivocada, pois confunde o esforço humano empreendido na prestação do serviço (ISS sobre “prestação de serviços”) com o seu resultado (ISS sobre a importação/exportação de serviços), sendo que cada uma destas hipóteses gera distintas regras-matrizes de incidência tributária.

De fato, no que tange à decisão do STJ em exame, o conserto da aeronave (esforço humano) é realizado no Brasil, mas a utilidade e o benefício econômico desse serviço (resultado), somente será verificado no exterior (onde a contratante, i.e., tomadora dos serviços, reside).

Convém ressaltar, todavia, que esta decisão do STJ ora colacionada – em nossa opinião – em nada pesa contra o caso envolvendo os serviços intelectuais de assessoria de investimentos e cálculo, por pessoa (jurídica ou física) residente no Brasil a tomador não residente. Isto porque, no caso em comento, o resultado, i.e., proveito econômico e usufruto do serviço ocorrem, inquestionavelmente, no exterior, pois são usufruídos exclusivamente pela entidade sediada nas Ilhas Cayman.

Pelo contrário, com base no mencionado precedente do STJ extrai-se, do item 6 da ementa supracolacionada, que a ausência de consequências e efeitos, no Brasil, dos serviços prestados por empresa aqui sediada é exatamente o requisito para a isenção do ISS. E este é o caso em análise, uma vez que a consequência do cálculo dos investimentos e das indicações de aplicações financeiras, bem como os efeitos que serão desencadeados com tais cálculos e orientações de aplicações serão verificados, exclusivamente, nas Ilhas Cayman, local da sede da entidade.

Até o momento, somente existe este *leading case* versando sobre o tema no STJ, ausente qualquer precedente do Supremo Tribunal Federal (“STF”) sobre a questão, o que dificulta um entendimento uniforme e pacífico sobre o tema, incentivando insegurança jurídica<sup>9</sup> em relação ao que se entende por “resultado” do serviço, seja na exportação seja na importação<sup>10</sup> de serviços.

No entanto, vale ressaltar que no Município de São Paulo questão semelhante a esta aqui analisada foi abordada em esfera administrativa, e o Fisco paulista decidiu em favor da isenção do ISS neste caso. Vejamos:

**SOLUÇÃO DE CONSULTA SF/DEJUG N. 25, DE 16 DE JULHO DE 2008**

DEPARTAMENTO DE TRIBUTAÇÃO E JULGAMENTO - DEJUG

PROCESSO N. 2008-0.117.750-9 – INTERESSADO: SCHRODER INVESTMENT MANAGEMENT BRASIL DTVM S/A - CCM N. 3.105.353-0

(...)

12. Os serviços previstos no contrato firmado a Schroder Investment Management Limited, Londres encontram-se definidos no subitem 17.19 da Lista de Serviços da Lei n. 13.701/2003, relativos à consultoria e assessoria econômica ou financeira, código de serviço 03654 do Anexo I da Portaria SF n. 14/2004.

---

9. Para maiores considerações sobre a insegurança jurídica em matéria tributária, vide nosso estudo: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Segurança jurídica em face da alteração de posicionamento dos tribunais superiores: limites da previsibilidade em matéria tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 91. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 204 - 249.

10. Sobre a discussão envolvendo a tributação, pelo ISS, sobre a importação de serviços vide, dentre outros: CHIESA, Clélio. Inconstitucionalidades da LC 116/2003. In: TÓRRES, Heleno (coord.). *Imposto Sobre Serviços – ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*, vol. 2. São Paulo: Manole, 2004; ALVES, Anna Emilia. Importação de serviços – impossibilidade de tributação pelo ISS em decorrência do critério constitucional da origem do serviço. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 112. São Paulo: Dialética, p. 14.

12. 1. **O resultado dos serviços de consultoria e assessoria econômica ou financeira é o fornecimento de dados e interpretação destes dados sobre empresas** ou mesmo setores da economia brasileira. A decisão de investir no Brasil por parte da matriz inglesa ou de seus clientes estrangeiros não está vinculada exclusivamente à prestação dos serviços de consultoria e assessoria econômica e financeira prestados pela consulente.

12.2. **Neste caso está caracterizada a exportação dos serviços e a não incidência do ISS em relação aos serviços de consultoria prestados pela consulente a Schroder Investment Management Limited, Londres.**

(...)

15. Conclui-se que:

15.1. Ocorre exportação de serviços em relação aos serviços de consultoria prestados pela consulente em razão do contrato firmado com a Schroder Investment Management Limited, Londres e conseqüentemente **não ocorre a incidência de ISS sobre os serviços objeto deste contrato.** (Nossos grifos)

Apesar de tal decisão administrativa referir-se ao Município de São Paulo, entendemos que este posicionamento do próprio Fisco municipal demonstra que, nos casos dos serviços de consultoria financeira e assessoria de investimentos prestados a não residente no Brasil, resta confirmado que não se pode exigir ISS, uma vez que a exportação de serviços ocorre, precisamente, nessas hipóteses.

Não obstante o fato indiscutível de que os demais Municípios da Federação possuem autonomia para não seguir o entendimento esposado pela Municipalidade de São Paulo, entendemos que este precedente administrativo, por versar precisamente sobre o mesmo tema, merece importância e serve de parâmetro para os demais.

#### IV. Considerações finais

Ante ao exposto, entendemos que os serviços de consultoria financeira caracterizado pela indicação/sugestão de investimentos e aplicações financeira, bem como os serviços de cálculo de valor e custo de investimentos de entidade sediada no exterior, prestados por empresa brasileira a tomador sediado no exterior, estão isentos de ISS, em face da evidente caracterização de exportação de serviços, operação esta desonerada do ISS em razão do art. 2º, I e parágrafo único da LC 116/03, devidamente ratificado pelo Município do Rio de Janeiro por meio do art. 11 da Lei Municipal n. 691/84.

Este é, inclusive, o entendimento unânime da doutrina<sup>11</sup>, bem como o entendimento do Fisco municipal de São Paulo<sup>12</sup>. Em nossa opinião, o precedente do STJ sobre o tema não se aplica ao caso analisado, mas apenas serve para confirmar nosso entendimento, nos trechos em que tenta definir o que se entende por “resultado” dos serviços.

Por fim, cumpre ressaltar que a questão afeta à exportação de serviços, relacionada ao ISS, ainda encontra-se movediça nos tribunais superiores pátrios, haja vista a escassez de decisões judiciais que tratem especificamente sobre o tema. Ademais, as discussões sobre as inconstitucionalidades relacionadas à tributação, pelo ISS, de importação de serviços, bem como envolvendo o significado de “resultado” dos serviços, tanto para exportação quanto para im-

---

11. Como também apontam MORIMOTO e COSTA: “*Isto porque o imposto não incide sobre a exportação. Assim, se a finalidade é exportar o serviço, tem-se que os seus efeitos ocorrerão no exterior, não importando se sua confecção se deu em território nacional*” (MORIMOTO, Cristiane; COSTA, Thaís Barboza. Comentários ao Artigo 2º. In: BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego (coord.). *Comentários à Lei Complementar n. 116/03* – de advogados para advogados. São Paulo, MP editora, 2009, p. 41).

12. Enunciado na Solução de Consulta SF/DEJUG n. 25, de 16.07.2008.

portação de serviços (cuja norma de incidência faz alusão ao termo “verificação do resultado” utilizado na regra de exoneração da exportação de serviços), ainda não foram solucionadas pelos tribunais brasileiros e, neste sentido, continuam a gerar insegurança jurídica aos contribuintes até o presente momento.

O caso aqui analisado é um dos poucos em que não restam dúvidas quanto à impossibilidade de tributação de tais serviços pelo ISS, em virtude da situação fática clara e contundente. Todavia, infelizmente, em casos que envolvam situações mais complexas ou híbridas (tais como, por exemplo, no caso do fundo sediado nas Ilhas Cayman solicitar serviços de indicação de investimento não somente no mercado europeu, mas, também, no mercado financeiro brasileiro), ainda é necessário aguardar futuros desdobramentos pelos tribunais brasileiros, sobretudo o STJ e o STF, o que, até o momento, ainda não ocorreu.



# TRIBUTÁRIO. MONOPÓLIO. CONCEITO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. EFEITOS DA REPERCUSSÃO. SÚMULA 546 DO STF<sup>1\*</sup>

Thompson Flores

## Parecer

Consultou-me TERMOLAR S.A., sediada nesta Capital, por intermédio de seus ilustres procuradores, sobre a possibilidade de emitir parecer jurídico a respeito da viabilidade de recurso extraordinário, a ser manifestado contra decisão do Eg. Tribunal de Justiça, por sua 2ª Câmara Cível, em acórdão unânime de 26.03.86, que, em apelação por ela interposta, manteve a sentença que julgara improcedente a ação de repetição do indébito que havia promovido contra o Estado do Rio Grande do Sul.

Para tanto, encaminharam-me ditos causídicos xerocópias das peças essenciais, extraídas dos autos da demanda em questão, complementados, após, com a petição de oposição dos embargos de declaração.

2. Após minucioso exame dos elementos em referência, e meditado estudo do direito aplicável à solução do dissídio, convencido fiquei da viabilidade da pretensão da consulente. Por isso, dispus-me a atender à solicitação, proporcionando-lhe este parecer.

É o que passo a fazer.

---

<sup>1\*</sup> Parecer inédito, datado de 1987, gentilmente cedido para publicação pelo Desembargador Thompson Flores Lenz, do TRF4, que ora publicamos em homenagem ao centenário de nascimento do ex-ministro do STF e reconhecidamente magistrado exemplar, Thompson Flores.

## I. Os fatos

I. Em sua longa e detalhada inicial, fls. 2/10, expõe a consulente os fatos que embasaram seu procedimento judicial.

I.I Deles, por seus aspectos decisivos, impende destacar os que, a seguir, se passa a sintetizar.

2. A autora, TERMOLAR S.A., para a fabricação de seus produtos industrializados em geral, entre eles “garrafas térmicas, com ou sem ampolas de vidro prateado, vacuadas ou não, recipientes térmicos de poliuretano e de outros materiais ditos plásticos”, necessita de matéria-prima importada, o que faz regularmente através de guias expedidas pela CACEX. E explica, fls. 2/3, *verbis*:

“Correspondente a cada GI foram emitidas pela A., uma ou mais notas fiscais de Entrada, pelas quais se fazia registrar o volume (unidade, quantidade, peso), discriminação da mercadoria, classificação e código TAB (Tarifa Aduaneira do Brasil - DL. 1.753/79), o preço, o IPI, e o crédito do ICM quando o caso.

As NOTAS FISCAIS DE ENTRADA, cada uma acompanhada de sua GI, para os efeitos da presente REPETIÇÃO DE INDÉBITO, são aquelas emitidas pela A. desde 13.10.76 (Nota Fiscal n. 1300 Serie E.-I, emitida em 13.10.76, mas com mercadoria ENTRADA no depósito da A. no dia 18.10.76, sef. verso da mesma NF) ate aquelas de ns. 231 Série E/2, e n. 2000 Serie E/I, respectivamente emitidas em 7.08.81 e 27.07.81, todas apensadas por fotocópias autenticadas e relacionadas pelos docs. 3/4.”

3. Aconteceu que, por lapso seu, à saída dos produtos industrializados já referidos para serem vendidos no mercado interno, recolheu, por inteiro, o valor do ICM, deixando de abater a parcela referente ao creditado do referido imposto e decorrente da matéria

prima empregada, toda ela importada e sobre a qual, por força de lei, está isenta.

Tais afirmações assentam na farta prova documental anexada aos autos, com base na qual se apurou que o imposto em questão, recolhido a maior, importou em Cr\$ 11.007.714,34, correspondente ao período de 18.10.79 a 27.07.81, valor retificado posteriormente para Cr\$ 10.263.930,17.

## II. O Direito

I – Sustenta a autora que seu direito arrima-se nos arts. 23, II, da Constituição e 1º, I, § 4º, do DL n. 406, de 31.12.68, com a redação da Lei Complementar n. 4/69.

2. Dizem eles, respectivamente:

“Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I .....

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o imposto cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado.

Art. 1º. O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

I - a saída de mercadorias do estabelecimento comercial, industrial ou produtor;

...

§ 4º. São isentos do imposto:

...

V - as entradas de mercadorias importadas do exterior quando destinadas à utilização como matéria-prima em processo de industrialização, em estabelecimento do importador, desde e a saída dos produtos industrializados resultantes fique efetivamente sujeita ao pagamento do imposto.”

### **III. O procedimento judicial e seu desfecho**

I. Partindo dos fatos antes resumidos, mas detalhadamente expostos na petição inicial, e invocando os dispositivos legais mencionados e outros que com eles se relacionam, e, bem assim, julgados vários do Eg. STF, postulou a autora a procedência da ação.

E conclui pedindo, fl. 9:

- a restituição do principal, Cr\$ 11.007.714,34;
- correção monetária;
- c) juros de mora; e
- d) custas e honorários do Advogado.

2. Contestou o Estado, propugnando pela improcedência da demanda. Longamente fundamentada sua defesa, concluindo pelo não cabimento do crédito invocado: e, quando assim não fosse, fora ele absorvido pela repercussão.

3. A tempo, sentenciou o Dr. Juiz, decidindo pela improcedência da ação.

3.I Apelou a vencida. Sem sucesso, porém, eis que o Eg. TJ, por sua 2ª Câmara Cível, em acórdão unânime, em 26.03.86, manteve o julgado de 1º grau.

Sua ementa dispõe, fl. 437:

“ICM - Isenção temporária - repetição do indébito. Pretensão de ressarcimento de tributo pago indevidamente, segundo a contribuinte - Incomprovada a não transferência aos compradores Monopólio da empresa no Estado - Possibilidade de repasse dos encargos fiscais aos adquirentes dos produtos. Importadora não pagou o ICM à entrada – Também não desembolsou a saída, pois embutido o valor do tributo no preço – Transferência do encargo a terceiros - Inaplicabilidade da Súmula 546 do STF - Repetição do pagamento no caso - configuraria pagamento indevido. Apelação improvida unanimemente.”

4. Foi então que a autora, vencida, encaminhou seu pedido de parecer.

4.1 Posto que me parecesse, pelo exame da documentação que me foi presente, que se oferecia desde já pertinente a interposição de recurso extraordinário, considerei que se impunha, antes de mais nada, a oposição de embargos declaratórios, na tentativa de ser complementado o acórdão, o qual, além de omisso sobre questões relevantes antes suscitadas, se oferecia obscuro, dificultando sua real inteligência.

4.2 E assim procedeu a autora, opondo embargos declaratórios. Na respectiva petição, sustentou que o julgado se apresenta obscuro quando admitiu a existência de um monopólio em favor da autora na venda dos produtos fabricados e indicados na inicial. E isto porque é a única no Estado a produzir tais bens, sem se aperceber que não opera com exclusividade no seu comércio, tendo como concorrentes duas outras empresas, sediadas nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, como expressamente afirmaram os peritos.

E se fez, ademais, omisso o veredicto, silenciando, por inteiro, sobre a invocada aplicação dos arts. 23, II, da Constituição, e 1º, § 4º, V, do DL n. 406/68, com a redação que lhe atribuiu a Lei Complementar n. 4/69, art. 1º, V, ambos já transcritos.

4.3 Após longa e inexplicável demora, apreciou a Eg. Câmara os embargos em questão, rejeitando-os.

#### **IV. O Recurso Extraordinário**

##### A) Considerações necessárias.

I. A oposição dos embargos de declaração era, no caso, indispensável para validar o recurso extraordinário, a ser manifestado.

É que as questões a serem nele enfocadas não foram apreciadas pelo aresto embargado, como se fazia mister, tanto mais que, além de deduzidas na petição inicial, foram reiteradas ao ensejo da apelação, obrigando os julgadores de ambas as instâncias a se manifestarem sobre elas, tal como dispõem os arts. 458, III, e 515, § 1º, do CPC.

Dessarte, sem que deles, embargos, se fizesse uso, frustrar-se-ia, sem mais exame, prefacialmente, o remédio extremo, tal como dispõe, de forma peremptória, a Súmula do STF, verbetes 282 e 356. 2. Pouco importa que o decisório proferido na via dos embargos deixe de apreciar as questões neles, embargos, suscitadas. O que importa é o prequestionamento arguido. E como ele ocorreu, afastados ficaram os óbices a que se referem os enunciados sumulados.

Assim decidiu o Eg. Plenário do Supremo, ao julgar, em 12.05.83, o Ag. Rg. nos ERE n. 96.802-RJ. Do erudito voto do eminente relator, Min. Alfredo Buzaid, cabe destacar este expressivo fragmento, *verbis*:

“Através dos embargos declaratórios se prequestiona no tribunal de origem a questão federal, a qual fica, portanto, ventilada, independente da solução dada, atendendo, assim, a exigência do Verbete 282 da Súmula.” (grifei, RTJ 109/303)

3. Proferido que foi o julgado que apreciou a apelação em 23.06.86, desde aí ficou o recurso extraordinário sujeito às restrições impostas pela Emenda Regimental n. 2/85, como dispõe seu art. 2º, § único.

3.I Todavia, ainda assim, a redação que atribuiu aos arts. 325 a 329 não obsta a viabilidade do recurso em questão. E isto porque ele se embasará não somente na contrariedade ao art. 23, II, da Constituição, combinado com o art. 1º, § 4º, V, do DL n. 406/68, com a redação que lhe emprestou a Lei Complementar n. 4/69, art. 1º, V, cuja vigência foi negada pelo acórdão recorrido, como dissentiu do enunciado 546 da Súmula.

Ambos os pressupostos encontram respaldo no art. 322, I e II, do Regimento em questão.

#### B) O Recurso Extraordinário em sua essência.

I. Para manter a sentença que deu pela improcedência da ação, assim se fundamentou o acórdão, através do voto do seu nobre relator. Afirmou ele, *verbis*:

“Retomo o voto, depois da discussão, reiterando que a pretensão da apelante, no sentido de creditar-se o ICM, que a seu juízo teria sido indevidamente recolhido ao Estado em face de que a empresa tinha a possibilidade de repassar, até pela sua condição de monopolizadora da produção do produto, dos encargos fiscais aos adquirentes da sua mercadoria, torna perfeitamente claro que, a vingar sua tese, haverá um locupletamento indevido por parte da apelante.

Observe-se: a importadora não pagou ICM à entrada porque entendeu que estava isenta, mas também nada desembolsou à saída, pois embutido o valor do tributo no preço pago pelos adquirentes de seus produtos. Nesse momento ocorreu o recolhimento em favor do Estado; mas, na realidade, o que houve até agora foi uma transferência de encargo a terceiros. Daí por que não se aplica a Sumula 546 do colendo Supremo Tribunal Federal, uma vez que essa transferência está caracterizada”. (fl. 441)

O julgado proferido nos embargos nada acrescentou, seja suprimindo as omissões apontadas, seja expungindo-o das dúvidas arguidas.

2. Considero que, data venia, não estiveram bem inspirados os eminentes juízes, ao assim decidirem.

Com efeito.

São fatos certos, e sobre eles não ocorreu qualquer dissensão, que a autora, para fabricação de seus produtos, importa matéria prima proveniente do exterior, a qual, por força da lei (DL 406/68, art. 1º, § 4º, V, com a redação confirmada pela Lei Compl. n. 4/69, art. 1º, V), está isenta do pagamento do ICM, cujo valor passa a constituir crédito do fabricante na venda de seus produtos acabados.

Mais, que, por inadvertência, recolheu ela, por inteiro, o valor do citado tributo, inclusive a parcela da qual estava isenta, e isso durante o largo período de vendas mencionado na inicial.

2.1 Sucedeu que o acórdão, para negar a repetição postulada, como se verifica de seu destaque antes transcrito, reconheceu militar em prol da autora, na venda de seus produtos, a existência de um monopólio. E, assim, livre de concorrente, impunha, sobranceiramente, o preço a seus produtos, neles, forçosamente, incluindo o tributo que estaria recolhendo a maior.

2.2 Todavia, as afirmações do julgado não podem, em absoluto, prevalecer. E isso porque, sobre serem errôneas, ao conceituar o monopólio, o qual em verdade inexistente, dele extraiu conclusão fundada em mera presunção e, ademais, totalmente falsa.

Diagnosticou o julgado impugnado a existência do monopólio, por ser a autora a única empresa estabelecida no Estado com a fabricação dos produtos comentados, posto reconhecesse a existência de duas outras funcionando no país, de resto, afirmada pelos louvados, e, sequer, contestada.

2.3 Monopólio, na conceituação jurídico-doutrinária, é “privilegio ou prerrogativa de venda ou de indústria ou de exploração de um serviço por um só (indivíduo, grupo ou Estado), com exclusão dos demais” (grifei, Enciclopédia Saraiva de Direito, v. 53, pp. 201/2, arrimada às lições de Waline, Marcelo Caetano, Mazagão e Pontes de Miranda). Nesse sentido, ainda, a obra clássica de J. Houssiaux, Le Pouvoir de Monopole, Sirey, Paris, 1958, pp. 2/3.

E, a toda evidência, não é essa a situação da autora.

Antes, concorre ela com duas competidoras nacionais, cujos produtos têm seu preço de mercado sem que possam sofrer qualquer sobrecarga fiscal no Estado ante os da autora, tal como dispõe a Constituição, art. 20, III.

2.4 Dessarte, inexistindo monopólio, não haveria estipulação arbitrária no preço de seus produtos, sujeitos, pois, às leis do comércio, sendo então manifesto que não iria incluir no valor da venda (preço) o tributo do qual estava isenta. Esta, então, seria uma presunção lógica e, por isso, válida. Jamais a do decisório recorrido.

Ademais, além do erro conceitual no que concerne ao suposto monopólio, e da conclusão que dele extraiu, fundado em mera presunção, não se apercebeu o r. decisório que a prova negou sua existência, como se lê nas respostas dos louvados, fls. 289, 291/2.

É bastante verificar as respostas dos peritos e assistentes ao serem questionados, especialmente, a respeito. Constam, por transcrição, da petição de embargos. Basta conferir.

Portanto, nesse particular as conclusões do veredicto impugnado não podem prevalecer.

2.5 Mas, posto não tenha sido suficientemente claro o acórdão, nem mesmo ao decidir os embargos de declaração, teria ele negado a repetição porque a autora não teria feito prova do prejuízo sofrido, o qual teria sido suportado pelo contribuinte de fato.

E foi por isso que considerou inaplicável a Súmula 546, invocada pela autora.

2.6 Também aqui se equivocou o decisório. É que, como dispõe a Constituição, art. 23, II, o ICM é imposto não cumulativo como se fez expressa, nestes termos, após referir-se às operações sobre as quais incide:

“... impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto na lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado.”

E, em obediência a dito preceito, adveio o DL n. 406/68, o qual, em seus arts. 1º e incisos, e 3º e §§, disciplinou a cobrança do tributo em questão.

Por conseguinte, se a autora recolheu a maior o ICM, deixando de descontar a parcela da qual estava isenta, manifesto é que, ao ser procedida a revenda do produto acabado, não poderia o comprador arcar com a citada parcela, dado que, como se verifica, o tributo incide apenas sobre o valor agregado.

2.7 Essa tem sido a jurisprudência pacífica do Eg. STF. Daí expressiva a ementa do julgado proferido pelo Plenário da Corte, em 01.12.82, nos ERE n. 94.177-SP, relatado pelo eminente Min. Djaci Falcão, *in* RTJ 106/636, *verbis*:

“Imposto sobre circulação de mercadoria.

Havendo isenção na importação da matéria prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto industrializado. Inc. V do § 4º do art. 19 do DL n. 406/68 (na redação da Lei Compl. n. 4/69), e art. 23, II, da CF.

...

É oportuno acrescentar que decisões de ambas as Turmas da Corte sufragam o mesmo entendimento adotado no acórdão embargado.

Em consequência, tem aplicação o art. 322 do Regimento Interno.”

No mesmo sentido, os julgados a seguir indicados, além de outros, e já publicados: RTJ 101/197; 102/868; 107/365 e 732; 112/422; 113/308; 114/435; 115/1.437.

3. Dessa forma, decidindo como decidiu o r. aresto recorrido, contrariou, de frente, o art. 23, II, da Constituição, deslembrando, outrossim, no raciocínio que empreendeu, do estatuído na mesma Carta ao seu art. 20, III, além de negar vigência ao DL n. 406/68, art. 1º, § 4º, V, com a redação adotada pela Lei Compl. n. 4/69, arts. 1º, V, e 39.

4. Ademais, o acórdão, sob pretexto de considerar inaplicável o enunciado 546 da Súmula, invocada pela autora, em verdade dela divergiu.

Diz ele, em passagem já transcrita:

“Observe-se: A importadora não pagou ICM à entrada porque entendeu que estava isenta, mas também nada desembolsou a salda, pois embutido o valor do tributo no preço pago pelos adquirentes de seus produtos. Nesse momento ocorreu o recolhimento em favor do Estado; mas, na realidade, o que houve até agora foi uma transferência de encargo a terceiros. Daí porque não se aplica a Súmula 546 do colendo Supremo Tribunal Federal, uma vez que essa transferência está caracterizada.” (fl.441)

De fato. É por demais sabido que o advento daquele verbete teve em mira abrandar o rigorismo do enunciado 71 do mesmo Repositório, o qual reconhecia como presunção juris a ausência de prejuízo do contribuinte de jure, quando se tratasse de imposto indireto.

É o que se verifica de dois julgados da Suprema Corte, um da 2ª Turma e outro do Plenário (RTJ 40/37-9; 50/444-5).

Na doutrina, versaram o tema da repercussão no Direito Tributário os seguintes autores: Edwin Seligman, in Théorie de la Répercussion et de L'Incidence de L'Impôt, tradução francesa de L. Suret, Ed. Giard & Brière, Paris, 1910, pp. 518/524; Francesco Nitti, in Principes de Science des Finances, tradução francesa de S. Freund, Ed. Marcel Giard, Paris, 1928, t. I, n. 125, p. 415; Gaston Jèze, in Cours Élémentaire de Science des Finances, Ed. Giard & Brière, 1909, p. 684.

No caso, a autora, contribuinte de jure, fez prova do recolhimento do imposto do qual estava isenta, de resto, como já se disse antes, não contestado. E mais, como exige a Sumula 546, demonstrou ela que não recuperou do contribuinte de fato a parcela do tributo em questão.

4.1 Ante o que acaba de ser exaustivamente exposto, só resta concluir. O julgado recorrido não pode subsistir, pois, ao contrariar a Constituição nos dispositivos indicados, negou vigência aos mesmos e dissentiu da Sumula 546 do Eg. STF. Por isso, é de aguardar-se que a Eg. Corte haja por bem conhecer do recurso e dar-lhe provimento, acolhendo o pedido, nos termos da inicial, retificado seu valor principal.

## **V. Respostas conclusivas às questões propostas**

1ª. SIM. Considero plenamente viável a interposição de recurso extraordinário ao acórdão do Eg. TJ, por sua 2ª Câmara Cível, na Apelação Cível n. 585038359 e respectivos embargos de declaração;

2ª. SIM. A interposição do citado recurso encontra abrigo no Regimento Interno do STF, art. 325, I e II, com a redação atribuída pela Emenda Regimental n. 2/85;

3ª. SIM. O referido recurso cabe ser interposto com assento no art. 119, III, a e d, da Constituição. Com relação ao primeiro fundamento porque o julgado recorrido contrariou os arts. 23, II, e 20, III, aquele em conjugação com o DL n. 406/68, art. 1º, § 4º, V, com a redação da Lei Complementar n. 4/69, arts. 1º, V, e 3º, os quais, ademais, tiveram sua vigência negada; e, com relação ao segundo, porque o decisório em questão divergiu do enunciado na Súmula, verbete 546;

4ª. SIM. É de aguardar-se que o recurso extraordinário seja conhecido e provido para julgar procedente a ação, nos termos do pedido, e sua retificação quanto ao seu real valor.

É o parecer.

Porto Alegre, junho de 1987.

Carlos Thompson Flores  
Ministro aposentado e ex-presidente do STF

**PARECER**



**INCENTIVOS FISCAIS PARA A ZONA FRANCA  
DE MANAUS – INTELIGÊNCIA DO ARTIGO  
40 DO ADCT – CONSTITUCIONALIDADE DOS  
ARTIGOS 14 E 14-A DA LEI N. 10.865/2004 E  
INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 11.051/2004  
– A INTRODUÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO PARA  
IMPORTAÇÕES PELA ZONA FRANCA DE MANAUS  
– PARECER**

Ives Gandra da Silva Martins

**Consulta**

Formula-me, a consulente, pelos seus eminentes advogados Sílvio Alves Corrêa e Marcos Antonio Colângelo, a seguinte consulta:

*“1) Antes da edição do art. 8º da Lei n. 11.051/2004, a suspensão do PIS e da Cofins estabelecida nos artigos 14 e 14-A da Lei n. 10.865/2004, convertia-se em isenção com o implemento da condição suspensiva?”*

Ao estabelecer a conversão da suspensão para alíquota zero, o citado artigo 8º da Lei n. 11.051/2004, deveria obedecer ao princípio da anterioridade nonagesimal, previsto no § 6º do artigo 195 da Constituição Federal?

1) Considerando que o § 9º do artigo 195 da Constituição Federal só prevê possibilidade do estabelecimento de bases de cálculos e alíquotas diferenciadas para as contribuições do inciso I, do ‘caput’, do mesmo artigo, poderia o legislador ordinário estabelecer alíquota zero para a contribuição incidente nas importações do exterior, já que esta figura no inciso IV?

2) Sendo inconstitucional o artigo 8º da Lei 11.051/2004, que estabeleceu a conversão da suspensão/isenção para alíquota zero, retorna a plena vigência dos artigos 14 e 14-A da Lei n. 10.865/04, gerando crédito das contribuições, a teor do artigo 16, parágrafo único, da mesma lei?

3) Considerando que o citado dispositivo constitucional (§ 9º do art. 195), também não prevê possibilidade de distinção tributária de natureza regional, como seria o caso da ZFM, nas operações de vendas de outros pontos do território nacional para as empresas localizadas naquela região incentivada, deveria o incentivo ser apenas de ISENÇÃO e não de alíquota zero, tendo-se em conta, ainda, a equiparação à exportação e o art. 40 do ADCT?”

## Resposta

Já sobre a matéria manifestei-me em parecer publicado na *Revista Magister de Direito Empresarial*<sup>1</sup>. São questões semelhantes, com respostas positivas, no sentido da preservação do direito a incentivos, constitucionalizado pelo artigo 40 do ADCT, na Lei Suprema de 1988.

Todo o fulcro da questão reside em saber se aquele sistema de incentivos, que o constituinte houve por bem ofertar ao polo maior de desenvolvimento da Amazônia, em 1966, poderia ou não ser alterado, de vez que, em se admitindo que o pudesse ser, haveria a

---

1. “INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 40 DO ADCT E DOS INCISOS I E IV DO § 9º DO ARTIGO 195 DA LEI SUPREMA – INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 80 DA LEI N. 11.051/04 – CONSTITUCIONALIDADE DE VIGÊNCIA DOS ARTIGOS 14 E 14-A DA LEI N. 10.865/04 – PARECER.” (*Revista Magister de Direito Empresarial* n. 20, Abril/Maio 2008, p. 20-40).

possibilidade de o sistema vir a ser praticamente extinto, se os benefícios fossem reduzidos à sua expressão quase nenhuma<sup>2</sup>.

O espectro do artigo 40 do ADCT, que reproduz com seu parágrafo, é o seguinte:

“Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus”;

objetiva, de um lado, manter o sistema de incentivos e, de outro lado, apenas permitir, por lei federal, que “critérios de aprovação” e não “os próprios incentivos” possam ser alterados. Compreende-se tal possibilidade porque os órgãos, departamentos ou as técnicas de administração, em tese, em período tão longo, podem sofrer modificações ditadas pela busca de eficiência no atendimento dos objetivos legais ou mesmo pelo aperfeiçoamento da estrutura da Administração Pública, como foi o caso da emenda constitucional aprovada para essa finalidade.<sup>3</sup>

Os incentivos, não. Se um tributo for substituído por outro ou se for introduzido um novo, o plexo de vantagens concedidas pelo sistema terá que ser mantido e assegurado, pelo menos na mesma extensão existente no momento da outorga, pelo prazo de duração da ZFM – hoje alargado para 2023, por força da E.C. n. 42/03.

Foi este o teor da decisão proferida pelo Supremo Tribunal na ADIN 310 e em outros casos, como na ADI 1799, que tive oportunidade de sustentar, em defesa do governo do Amazonas, em que

---

2. *Referi-me, no passado, a outros artigos que não os discutidos neste parecer, da Lei n. 10.865/04, como inconstitucionais.*

3. *E.C. n. 19/98.*

por 10 a zero, decidiu o Pretório Excelso não aplicável a M.P. n. 1614-16, redutora de tais incentivos da Zona Franca de Manaus, por ser, neste ponto, inconstitucional. Passo a reproduzir ambas as ementas:

*D) “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 310-1 - DISTRITO FEDERAL (MEDIDA CAUTELAR).*

*REQUERENTE: GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS*

*REQUERIDOS: SECRETÁRIOS DE FAZENDA OU FINANÇAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL, MINISTRA DA ECONOMIA FAZENDA E PLANEJAMENTO.*

*E M E N T A — Ação direta de inconstitucionalidade. Convênios ICMS 1, 2 e 6, de 1990. **Alegação plausível de ofensa ao artigo 40 ADCT/88, que, em face da ponderação dos riscos contra postos, oriundos da pendência do processo, aconselha a suspensão liminar dos atos normativos impugnados. Liminar deferida.***

*2. Ação direta de inconstitucionalidade de convênios interestaduais sobre o ICMS, celebrados em reunião do CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária: litisconsórcio passivo dos Estados pactuantes.*

*ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em deferir a medida cautelar e suspender, até o julgamento final da ação, a vigência dos Convênios ICMS ns. 1, 2 e 6, todos de 30/5/90, firmados em reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária da mesma data.*

*Brasília, 25 de outubro de 1990.*

*NÉRI DA SILVEIRA — PRESIDENTE*

*SEPÚLVEDA PERTENCE - RELATOR” (grifos meus)<sup>4</sup>;*

*II) “ADI 1799 MC/DF - DISTRITO FEDERAL*

---

4. *D.J. 16.04.93, EMENTÁRIO N. 1699-1, 25.10.90, Tribunal Pleno.*

*MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE*

*Relator(a): MIN. MARCO AURÉLIO*

*Julgamento: 18/03/1999*

*Órgão Julgador: Tribunal Pleno*

*Ementa: ZONA FRANCA DE MANAUS - MANUTENÇÃO - INCENTIVOS FISCAIS. Ao primeiro exame, concorrem o sinal do bom direito e o risco de manter-se com plena eficácia medida provisória que, alterando a redação de dispositivo de lei aprovada pelo Congresso Nacional - do artigo 77 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997 - **projeta no tempo a mitigação do quadro de incentivos fiscais assegurado relativamente à Zona Franca de Manaus, por vinte e cinco anos, mediante preceito constitucional.***

Observação: Votação: unânime.

Resultado: deferido o pedido cautelar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do § 1º do art. 77 da Lei 9532, de 10/12/1997, na redação dada pelo art. 11 da medida provisória n. 1614-16, de 05/03/1998; indeferida a cautelar relativamente ao seu § 2º e julgado prejudicado o pedido cautelar quanto ao § 3º. Acórdãos citados: ADI-310, ADI-1717, ADI-1725. N.PP.: (27). Análise:(COF). Revisão: (AAF). Inclusão: 13/09/02, (MLR). Alteração: 25/11/03, (SVF).

Partes:

REQTE. : GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS

ADVDS : OLDENEY SÁ VALENTE E OUTRA

ADVDO. : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

REQDO. : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

REQDO. : CONGRESSO NACIONAL” (grifos meus)<sup>5</sup>.

Como se percebe, claramente, o eminente relator refere-se à impossibilidade de

---

5. Publicação: DJ, Data 12/04/2002, P. 00051, Ement. Vol. 02064-01, pp-00046 RTJ, vol. 00182-03, pp-00885.

“mitigação do quadro de incentivos financeiros que foi assegurado relativamente à Zona Franca de Manaus por vinte e cinco anos – a ADIN é de 1999 – mediante preceito constitucional”.

Critérios podem ser alterados, por lei federal; incentivos jamais. E todos os que forem criados não podem ser retirados até 2023, como assegura o preceito constitucional. Na hipótese de desaparecimento do próprio tributo com a mudança da legislação existente – como, por exemplo, o ICM, que, em 1988, passou a ser ICMS – e a introdução de outras operações, não existentes à época da E.C. n. 1/69 ou do D.L. n. 288/86<sup>6</sup>, os incentivos originalmente outorgados têm que ser substituídos por outros, na mesma extensão.

A nova jurisprudência da Suprema Corte sobre a matéria não permite veleidades exegéticas. Incentivos fiscais outorgados no âmbito da ZFM, antes e depois de 1988, não poderão ser retirados até 2023, visto que a dicção do artigo 40 é de

“manutenção”

de

“incentivos fiscais”

---

6. *Escrevi: “O dispositivo objetivou, portanto, não em decorrência de meras pressões ou conveniências, assegurar a soberania nacional sobre a região, como, de resto, os autores do DL. n. 288/86 pretenderam.*

*Esta é a razão, também, pela qual o Pretório Excelso, sempre que examinou a questão em ações diretas de inconstitucionalidade, em que a legislação ordinária se opôs ao art. 40 do ADCT, considerou que, não o rótulo formal dos tributos então existentes ou das técnicas vigentes na data em que entrou em vigor o texto supremo, mas o princípio de que não poderia HAVER REDUÇÕES DE INCENTIVOS, constitui o cerne, a razão de ser do dispositivo, para a preservação de sua teleologia, que é assegurar a soberania nacional, contra os interesses e ambições de governos dos países desenvolvidos sobre a Amazônia.*

*Transcrevo, apenas para encerrar este aspecto, ementa da primeira decisão daquela Corte, segundo a qual o princípio dos INCENTIVOS IRREDUTÍVEIS é que fora consagrado pelo constituinte, e não apenas um retrato fotográfico da situação concreta existente em 5 de outubro de 1988, pelo que a mera mudança do rótulo de tributo ou da técnica de arrecadação reduziria o desiderato constitucional à sua expressão nenhuma” (Parecer citado, p. 24 da Revista mencionada).*

para aquela

“área livre de comércio, exportação e importação”<sup>7</sup>.

Desta forma, a Lei n. 10.865/2004, desde que foi aprovada, ao converter as suspensões de pagamento do PIS e da COFINS em isenções, quando de sua implementação (art. 14 e 14-A), só poderá ser modificada, após o termo final previsto na EC n. 42/2003, ou seja, em 2023, por imposição constitucional. Vale dizer, a eficácia temporal dessa isenção foi constitucionalizada pelo art. 40 do ADCT da lei suprema.

É o que determina a Carta Magna; é o que o intérprete deve avaliar, doutrinariamente.

---

7. Alexandre de Moraes elenca o seguinte: “Incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus — II: STF — “O Tribunal deferiu pedido de medida cautelar para suspender até decisão final da ação direta de inconstitucionalidade, a eficácia do art. 32 da MP 2.037-24, de 23-11-2000, que prorrogou, até 31-12-2000, o prazo de que trata o art. 4º da Lei 8.248/91 — dispositivo que estendeu pelo prazo de 7 anos a isenção do IPI, prevista na Lei 8.191/91, para os bens de informática e automação fabricados no país. O Tribunal considerou que a MP 2.037-24 não é reedição da MP 2.037-23 (que prorrogou, até 30-11-2000, o prazo de que trata o art. 4º da Lei 8.248/91), mas sim uma nova medida provisória, e que a prorrogação de prazo por meio de medida provisória não pode se exaurir nos 30 dias da própria MP porque inviabilizaria o controle concentrado, dado que a norma sempre caducaria antes de se analisar a sua constitucionalidade. No que concerne ao art. 51 da referida Medida Provisória, que convalidou os atos praticados com base na MP 2.037-23, o Tribunal deferiu a liminar para emprestar interpretação conforme à CF no sentido de que não se considera convalidado o disposto no art. 32 da MP 2.037-23. Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por aparente afronta ao art. 40 do ADCT (‘É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição’), deferiu medida cautelar para suspender, no inciso 1 do § 2º do art. 14 da MP 2.037-24, a expressão que exclui da isenção da Cofins e do PIS/Pasep as receitas de vendas efetuadas por empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus (§ 2º — As isenções previstas no ‘caput’ e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas: I — a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio’). O Tribunal também deferiu a liminar para, sem redução de texto, suspender a eficácia do já mencionado art. 51 da MP 2.037-24 — que convalidou os atos praticados com base na MP 2.037-23 — relativamente ao inciso 1 do § 2º do art. 14 da MP 2.037-23” (STF — Pleno — Adin nº 2.348/DF — Medida cautelar — Rel. Min. Marco Aurélio, decisão: 6-12-2000. Informativo STF, n. 213)” (Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional, Atlas Jurídico, São Paulo, 2007, p. 2332).

Um segundo aspecto preliminar relevante diz respeito à lei considerada inconstitucional. Se o Tribunal não modular os efeitos de decisão de inconstitucionalidade, como permite o art. 27 da Lei 9.868/99 – note-se que em relação a decisões que atingem direitos dos contribuintes, essa modulação nunca pode ocorrer em seu desfavor – a norma sai do cenário jurídico com eficácia “ex tunc”, o que vale dizer, sua eficácia é inexistente desde a promulgação<sup>8</sup>.

O caso da Súmula n. 8 do Supremo Tribunal Federal é paradigmático. Determina que o prazo de prescrição, tanto para o fisco executar o crédito tributário, como para o contribuinte de ajuizar repetições de indébito, é de 5 anos, a teor do artigo 174 do CTN. Como a jurisprudência dominante, à época, era de que, nas repetições de indébito, o prazo para a propositura seria de 5 anos + 5 (artigos 168, 150 § 4º e 174 do CTN), decidiu o Supremo Tribunal Federal modular os efeitos a favor do contribuinte, garantindo que os que tivessem proposto ação até o momento da edição da Súmula,

---

8. *Leia-se: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 21/600.*

*Origem: Distrito Federal – Relator: Min. Paulo Brossard – Requerente: Fed. Nac. dos Estabelecimentos de Ensino – FENEN – Requerido: Presidente da República.*

*EMENTA:*

*CONSTITUIÇÃO. LEI ANTERIOR QUE A CONTRARIE. REVOGAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE.*

***A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si.** A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional, na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. **O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração.** Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária.*

*Reafirmação da antiga jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, mais que cinqüentenária.*

*Ação direta de que se não conhece por impossibilidade jurídica do pedido” (grifos meus) (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Tribunal Pleno, DJ 21/11/97, Ementário 1892-01).*

teriam direito ao prazo de 10 anos, em respeito à exegese conformada pelo Superior Tribunal de Justiça<sup>9</sup>.

---

9. *A Súmula Vinculante n. 8* (Sessão Plenária de 12/06/2008 - DJe n. 112/2008, p. 1, em 20/6/2008 - DO de 20/6/2008, p. 1) tem a seguinte redação:

**“Constitucionalidade - Prescrição e Decadência de Crédito Tributário**

*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei n. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

*Tal Súmula decorreu da reiteração de inúmeras decisões do Pretório Excelso na mesma linha. Destaco o RE 560.626-1-RS:*

*“RECURSO EXTRAORDINÁRIO 560.626-1-RIO GRANDE DO SUL*

*RELATOR: MIN. GILMAR MENDES*

*RECORRENTE(S): UNIÃO*

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

*RECORRIDO(A/S): REDG - CONSULTORIA TRIBUTÁRIA SOCIEDADE CIVIL LTDA.*

*EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS À LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 52 DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.*

*I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada à lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988) Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.*

*II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.*

*III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.*

*IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 52 do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.*

*V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.*

*ACÓRDÃO*

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade,*

Em outras palavras, a lei inconstitucional que viola o direito do contribuinte, uma vez declarada como tal, tem seus efeitos fulminados “ex tunc”, devendo a norma que fora por ela revogada regular os efeitos produzidos no período de vigência da lei considerada inválida.

Desta forma, a lei redutora de incentivos financeiros (11.051/2004), que fere o artigo 40 do ADCT, quando vier a ser afastada do ordenamento jurídico pelo Poder Judiciário, o será com eficácia “ex tunc”, isto é, desde sua vigência e eficácia, com o que, desde então, voltará a vigorar a Lei 10.865/2004.

Um terceiro aspecto preliminar. O artigo 195, § 9º da lei suprema está assim redigido:

“§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do “caput” deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 47, de 2005)”.

claramente permitindo alíquotas e/ou bases de cálculo diferenciadas para uma das hipóteses de imposição do artigo 195, ou seja, a do inciso I.

Não o permite para as demais hipóteses, à falta de expressa menção.

---

*conhecer do recurso extraordinário e a ele negar provimento, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, e do parágrafo único do artigo 52 do Decreto-Lei n. 1.569/1977. **E na sessão plenária prosseguindo o julgamento, no dia 12.06.2008, o Tribunal, por maioria, deliberou aplicar efeitos ‘ex tunc’ à decisão, esclarecendo que a modulação aplica-se tão-somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizados após a decisão asentada na sessão do dia 11.06.2008, não abrangendo, portanto, os questionamentos e os processos já em curso, nos termos do voto do relator.***

*Brasília, 12 de junho de 2008 – Ministro GILMAR MENDES – Presidente e Relator” (grifos meus) (STF, Coordenadoria de Análise de Jurisprudência, DJe n. 232, Divulgação 04/12/2008, publicação 05/12/2008, Ementário n. 2344-5, 12/06/2008, Tribunal Pleno.*

A interpretação é elementar e acaciana. A regra é a impossibilidade de diferenciação de alíquotas e bases de cálculo para as contribuições sociais perfiladas no art. 195, aberta uma única exceção para aquela contemplada no inciso I daquele artigo, assim expresso:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 20, de 1998)”<sup>10</sup>.

Seria ridículo que o artigo atribuísse a possibilidade a uma única hipótese e os intérpretes a estendessem para as demais, o que

---

10. *Até mesmo em relação ao inciso I do art. 195 visualizei dificuldades: “Com efeito, declarar que, em razão da atividade econômica, pode ser a alíquota diferenciada, não é adotar o princípio da seletividade, pois o constituinte não diz que as atividades mais essenciais deverão ter alíquota menor e as menos essenciais alíquota maior. Por outro lado, é de se lembrar que a menção à utilização intensiva de mão-de-obra não esclarece convenientemente de que forma podem ser adotadas as alíquotas diferenciadas, se em virtude, por exemplo, de sua utilização, em horas extras, ou em face de o setor atingido utilizar-se de mais mão-de-obra do que os setores automatizados.*

*Setores essenciais, como a construção civil, utilizam-se de muita mão-de-obra e não devem ser desestimulados, por utilizar aquela mão-de-obra mais desqualificada. O setor de informática emprega pouca mão-de-obra, mas ela é de alta qualificação. Não há utilização intensiva de mão-de-obra, mas poderia ser mais tributada. O que seria, pois, utilização intensiva? Se apenas de ‘horas extras’, pobre seria o discurso constitucional” (Comentários à Constituição do Brasil, 8º volume, 2ª ed., Ed. Saraiva, 2000, p. 125/126).*

representaria tornar o dispositivo constitucional inútil, pois regido para atribuir característica peculiar exclusivamente a um tributo e, por mera interpretação, além daquela hipótese (195/I), todas as demais contribuições também poderiam ter alíquotas e bases de cálculo diferenciadas.

Tal raciocínio feriria, ostensivamente, o princípio hermenêutico de que a lei suprema não pode conter palavras inúteis. Todos os vocábulos que integram a norma têm seu significado e sua densidade ôntica<sup>11</sup>.

Desta forma, apenas e exclusivamente as contribuições a que se refere o inciso I do art. 195 podem comportar diferenciação de alíquotas e bases de cálculos. As demais, elencadas em outros incisos do próprio artigo, não.

Um quarto ponto diz respeito ao instituto da alíquota zero, ou seja, a alíquota reduzida à sua expressão nenhuma.

Quando foi discutido no STF se haveria ou não direito a crédito na alíquota zero, no que concerne ao IPI, a Suprema Corte reconheceu que não poderia gerar direito a crédito uma incidência sem expressão impositiva. Restou hospedada tese que eu defendera há muito tempo – desde a década de 80 e que foi, inclusive, utilizada pela Procuradoria da Fazenda Nacional entre os seus argumentos – ou seja, que se a isenção afeta apenas o crédito tributário, mas não a

---

11. Carlos Maximiliano ensina: “O grau menos adiantado de elaboração científica do Direito Público, a amplitude do seu conteúdo, que menos se presta a ser enfiado num texto, a grande instabilidade dos elementos de que se cerca, determinam uma técnica especial na feitura das leis que compreende. Por isso, necessita o hermenauta de maior habilidade, competência e cuidado do que no Direito Privado, de mais antiga gênese, uso mais freqüente, modificações e retoques mais fáceis, aplicabilidade menos variável de país a país, do que resulta evolução mais completa, opulência maior de materiais científicos, de elemento de certeza, caracteres fundamentais melhor definidos, relativamente precisos. Basta lembrar como variam no Direito Público até mesmo as concepções básicas relativas à idéia de Estado, Soberania, Divisão de Poderes etc.

*A técnica da interpretação muda, desde que se passa das disposições ordinárias para as constitucionais, de alcance mais amplo, por sua própria natureza e em virtude do objeto colimado redigidas de modo sintético, em termos gerais” (grifos nossos) (Hermenêutica e aplicação do Direito, Ed. Forense, 9ª ed., 1979, p. 304).*

obrigação tributária, a alíquota zero não afasta nem um, nem outra, por ser uma incidência, em que as duas faces da imposição fiscal (obrigação e crédito) existem, mas sem qualquer expressão<sup>12</sup>.

Entre as formas desonerativas (imunidade, isenção, não incidência, remissão, anistia e alíquota zero) apenas na alíquota zero a desoneração decorre de a legislação ter previsto uma incidência expressa pelo número zero. A diferença maior em relação à mais comum das formas desonerativas – que é a isenção –, é que esta pode gerar direito a crédito, nos tributos não cumulativos, por força da dicção do artigo 175 do CTN; já a alíquota zero não, por tratar-se de uma efetiva alíquota impositiva, e não uma forma de afastamento da incidência ou do crédito.

Já escrevi sobre as quatro principais formas (imunidade, não incidência, isenção e alíquota zero) o seguinte:

---

12. “**RE 353657/PR - PARANÁ – RECURSO EXTRAORDINÁRIO**

**Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO** **Julgamento: 25/06/2007**

**Órgão Julgador: Tribunal Pleno**

**Publicação**

DJe-041 DIVULG 06-03-2008 PUBLIC 07-03-2008

EMENT VOL-02310-03 PP-00502

RTJ VOL-00205-02 PP-00807

**Parte(s)**

RECTE.(S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN - EULER BARROS FERREIRA LOPES

RECDO.(A/S): MADEIRA SANTO ANTÔNIO LTDA

ADV.(A/S): WALTER TOFFOLI E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S): FERNANDA GUIMARÃES HERNANDEZ E OUTRO(A/S)

**Ementa**

**IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO.** *Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. *Descabe, em face do texto constitucional regeedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica” (grifos meus).**

“Resumindo o que foi dito sobre as quatro formas até o presente, tem-se que na imunidade não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito correspondente, por força de vedação absoluta da Carta Magna ao poder de tributar. Na não incidência não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito respectivo, por força do não exercício da capacidade – ou na linguagem constitucional – da competência a que tem direito o Poder Tributante.

Na isenção nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário, em face de estímulo legal expresso. Na alíquota zero nascem a obrigação tributária e o crédito tributário, que ficam, todavia, reduzidos à expressão nenhuma.

Como se percebe, todas as 4 formas desonerativas implicam idêntica exclusão de ônus fiscal para o sujeito passivo da relação tributária, mas têm conformação jurídica distinta”<sup>13</sup>.

Ora, a Lei n. 10.865/2004 admite o crédito dos tributos correspondentes às operações anteriores na isenção, ao contrário da Lei 11.051/2004, que não o admite, por se tratar de uma alíquota impositiva reduzida à sua expressão nenhuma.

Vejamos o próprio texto da Lei n. 10.865/2004, estando o artigo 16 assim redigido:

“Art. 16. É vedada a utilização do crédito de que trata o art. 15 desta Lei nas hipóteses referidas nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 1º Gera direito aos créditos de que tratam os arts. 15 e 17 desta Lei a importação efetuada com isenção, exceto na hipótese de os produtos serem revendidos ou utilizados como insumo em produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei n. 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).

---

13. *Direito Empresarial - Pareceres, 2ª ed., Ed. Forense, 1986, p. 305.*

...”<sup>14</sup>.

É de se lembrar que, entre as hipóteses de suspensão do IPI (normas gerais), estão as previstas nos artigos 40 a 42 do RIPI, assim redigidos:

“Art. 40. Somente será permitida a saída ou o desembaraço de produtos com suspensão do imposto quando observadas as normas deste Regulamento e as medidas de controle expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 41. O implemento da condição a que está subordinada a suspensão resolve a obrigação tributária suspensa.

Art. 42. Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse (Lei n. 4.502, de 1964, art. 9º, § 1º, e Lei n. 9.532, de 1997, art. 37, inciso II).

§ 1º Se a suspensão estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável

---

14. *A jurisprudência do STF, que permitia o crédito na alíquota zero, foi reformatada. Era a seguinte:*

**“RE 350446/PR – PARANÁ**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Relator(a): Min. NELSON JOBIM**

**Julgamento: 18/12/2002 Órgão Julgador: Tribunal Pleno**

**Publicação**

DJ 06-06-2003 PP-00032 EMENT VOL-02113-04 PP-00680

**Parte(s)**

RECTE. : UNIÃO

ADVDO. : PFN - ARTUR ALVES DA MOTTA

RECDA. : NUTRIARA ALIMENTOS LTDA

ADVDO.S. : EDUARDO A. L. FERRÃO E OUTRO

ADVDO.(A/S) : FERNANDA GUIMARÃES HERNANDEZ

**Ementa**

**CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido” (grifos meus).**

pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a suspensão não existisse.

§ 2º Cumprirá a exigência:

I - o recebedor do produto, no caso de emprego ou destinação diferentes dos que condicionaram a suspensão; ou

II - o remetente do produto, nos demais casos”;

sendo que a própria lei regulamentadora considera que a suspensão é uma isenção<sup>15</sup>, ao dizer que se

“a suspensão estiver condicionada  
à destinação do pedido”

e

“for dada destinação diversa”

exigir-se-á tributo e penalidades

“como se a isenção não existisse”<sup>16</sup>.

---

15. O artigo 175 do CTN tem a seguinte dicção:

“Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

*Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.*

16. *Walter Barbosa Corrêa assim o comenta: “Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação do CTN, no sentido de saber se a isenção extinguiu a obrigação (e consequentemente o respectivo crédito) ou excluía apenas o crédito. Rubens Gomes de Sousa nos dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito, orientação que, em nossa opinião, foi acolhida pelo CTN. E sem embargo disso, aquele autor, expressamente, afirma que o Código Tributário Nacional não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como esse Código — sem aludir a qualquer efeito ou consequência da isenção sobre a obrigação tributária — versa figura tributária como exclusão do crédito tributário.*

*Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo CTN apenas cuidou da isenção como excludente de crédito, **resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído — é vedada a constituição de crédito —, mantém-se íntegra**” (grifos meus) (Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 2, ed. 2006, Ed. Saraiva, p. 482/483).*

Na mesma linha, segue o Parecer Normativo CST n. 10/78:

“MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
COORDENAÇÃO DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO  
PARECER NORMATIVO N. 10 — DE 21 DE FEVEREIRO  
DE 1978

...

3.3 — Já os incisos VII, X, XIV e XV, se referem a isenções condicionadas à destinação do produto. Há, portanto, ocorrência do fato gerador e o que fica pendente de condição suspensiva não é a obrigação tributária, mas, a exclusão do respectivo crédito tributário. Frustrada a condição o crédito pendente se torna imediatamente exigível. Outrossim, implementada a condição, desaparece a pendência em análise e os efeitos tributários passam a se vincular às normas previstas no artigo 18 do RIPI. (Grifos meus)

...

(DO de 27 de fevereiro de 1978, pgs. 2868 e 2.869).”

Note-se que o artigo 18 do RIPI/72 está assim redigido:

“Art. 18. Salvo disposição expressa de lei, as isenções do Imposto se referem ao produto e não ao contribuinte ou adquirente.

§1º Se a isenção estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e multa, como se a isenção não existisse” (grifos meus).

Em outras palavras, para o direito tributário brasileiro, a implementação da condição que gerara a suspensão do tributo, com ocorrência de fato que a tornará definitiva, corresponde a uma isen-

ção, com todas as consequências jurídicas do perfil desse instituto no sistema tributário brasileiro<sup>17</sup>.

Colocadas tais premissas, passo a responder as diversas questões formuladas, lembrando que, quanto às respostas, algumas para questões rigorosamente iguais, já me manifestara em outro estudo a que me referi no início deste parecer.

Passo, agora, a enfrentar as questões formuladas:

*1) Antes da edição do art. 8º da Lei n. 11.051/2004, a suspensão do PIS e da Cofins estabelecida nos artigos 14 e 14-A da Lei n. 10.865/2004, convertia-se em isenção com o implemento da condição suspensiva?*

A resposta é positiva.

Ambas as normas estão assim redigidas:

“Art. 14. As normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições de que trata o art. 1º desta Lei.

§ 1º O disposto no “caput” deste artigo aplica-se também às importações, efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, de bens a serem empregados na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos ali instalados, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, de que trata o art. 5º da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal estabelecerá os requisitos necessários para a suspensão de que trata o § 1º deste artigo.

---

17. *Escrevi: “Embora com conseqüências semelhantes, no concernente aos efeitos sobre o sujeito passivo da relação tributária, a isenção difere das duas outras figuras legislativas. É que na isenção nasce a obrigação tributária, sendo apenas excluído o crédito correspondente” (Direito Empresarial – Pareceres, Ed. Forense, 2ª ed., 1986, Rio de Janeiro, p. 301).*

Art. 14-A. Fica suspensa a exigência das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei nas importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus — SUFRAMA. (Incluído pela Lei n. 10.925, 2004) (Vigência)” (grifos meus)<sup>18</sup>.

Idênticos os regimes jurídicos na hipótese, para o IPI e para as contribuições.

Por outro lado, como mostrei na introdução deste parecer, segundo os artigos do RIPI transcritos, sempre que ocorram as condições implementadoras da hipótese de suspensão, é esta convertida em isenção. A suspensão é uma “isenção provisória” e a isenção é uma “suspensão definitiva”. Aquela dependente da implantação de fatores que justificam sua criação; esta, é a consequência dessa implementação.

Os diversos dispositivos que cuidam da matéria no tocante ao PIS, COFINS e IPI dão idêntica roupagem jurídica. A suspensão gera direito a crédito na sua implementação como isenção, por força de sua natureza jurídica consagrada em textos legislativos e

---

18. *A isenção também não se confunde com o diferimento, conforme já decidiu o STF: “Não pode, assim, o diferimento originar o pretense direito ao crédito do ICM, porque isso equivaleria a identificá-lo como isenção, que não é.*

*Em suma, pela própria natureza do instituto em análise, o fornecedor da matéria-prima não recolhe o ICM, à saída desta; o adquirente, que pelo mesmo se faz responsável, também não o recolhe à entrada da mercadoria; somente o fará à saída do produto final: não me parece que se lhe deva reconhecer a possibilidade de um crédito por quantia que o Estado não recebeu. Nessa conclusão, inexistente ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois, não havendo recolhimento anterior não há acúmulo” (Ministro Oscar Correa, RE n. 98.568-9-SP de 13.9.83, DJ de 7.10.83, Em. 1311-1314).*

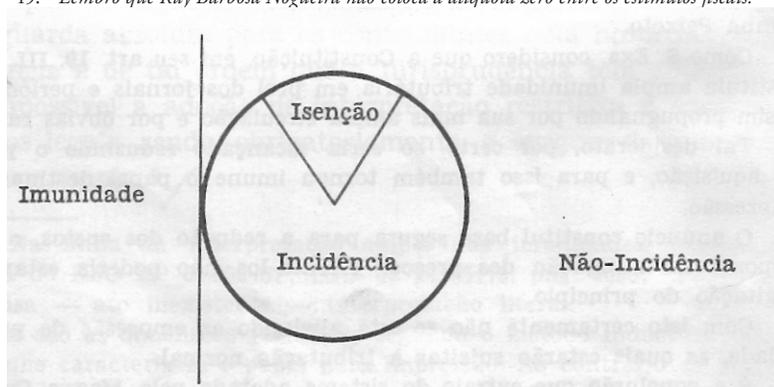
regulamentares, nas decisões administrativas e na doutrina já retrotranscrita<sup>19</sup>.

A resposta, portanto, ao primeiro quesito é que a implementação da condição suspensiva converte a suspensão em isenção, quanto ao direito ao crédito escritural, não só por força do artigo 175 do CTN, que apenas afasta o crédito tributário – que não se confunde com crédito escritural – mas não a obrigação tributária, que remanesce, gerando, em consequência, direito ao crédito escritural, mas também por força dos dispositivos e decisões mencionadas na parte preambular deste parecer.

Não só a suspensão transforma-se em isenção, como esta passa a gerar direito a crédito, inclusive, atualmente, na inteligência que dou quanto à permanência da vigência e eficácia da Lei 10.865/04, dependendo, todavia, de proteção pretoriana<sup>20</sup>.

*2) Ao estabelecer a conversão da suspensão para alíquota zero, o citado artigo 8º da Lei n. 11.051/2004 deveria obedecer ao princípio*

19. *Lembro que Ruy Barbosa Nogueira não coloca a alíquota zero entre os estímulos fiscais:*



(*Direito Empresarial – Pareceres, Forense, 1986, p. 300*).

20. “EMENTA — ICM — Legitimidade o crédito de ICM correspondente às entradas da matéria-prima integradas nos produtos cujas saídas estão isentas do imposto, por força da L.C. 4/69 (art. 1º, inc. XIV). Não cumulativo o imposto, vedado o estorno pretendido. Recurso extraordinário conhecido e provido” (DJU 22.2.85 — Ementário n. 1.367-3).

*da anterioridade nonagesimal, previsto no § 6º do artigo 195 da Constituição Federal?*

Admitindo-se apenas para efeito de argumentação que a Lei 11.051/2004 fosse constitucional – que demonstrarei não ser, ao responder o quesito n. 4 –, deveria respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal, que consta do § 6º do artigo 195 da Constituição Federal, assim redigido:

“§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.”

Pela E.C. n. 42, o princípio foi estendido para os impostos, como prazo adicional ao princípio da anterioridade, por força da inclusão da letra “c” ao inciso III, do artigo 150, assim redigido:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)”<sup>21</sup>.

---

21. *Antes da E.C. n. 42/01 comentei o dispositivo com crítica que o constituinte de 2003 encampou, por pressão da sociedade: “Para a Previdência Social, todavia, criou um princípio da anterioridade de noventa dias, que aparentemente seria menos benéfico ao contribuinte do que aquele estabelecido para outros tributos, que, em tese, poderia abranger 365 dias.*

*Ocorre, todavia, que as leis tributárias não são aprovadas senão no fim do exercício, com o que a anterioridade para as contribuições sociais, sempre de noventa dias, acaba, no mais das vezes, por*

A diferença entre a anterioridade nonagesimal dos impostos e a das contribuições sociais reside em ser, a primeira, um acréscimo à garantia da anterioridade anual e a segunda uma anterioridade apenas de 90 dias. Esta foi conformada em 1988, quando dos trabalhos constituintes; aquela, 15 anos depois, ou seja, em 2003<sup>22</sup>.

Ora, o próprio título dos tributos, COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e PIS (Programa de Integração Social), dão a conformação jurídica de ser, a contribuição social que incide na hipótese da consulta, sobre a importação de bens ou serviços vindos

a) do exterior

ou

b) de quem dele se equiparar (importador).

Trata-se, pois, de uma contribuição social que, para ter vigência e validade, dependerá da existência de lei sancionada ou promulgada e publicada no *Diário Oficial*. Já a eficácia dependerá do

---

*assegurar aos contribuintes prazo de adaptação maior do que ocorre com as leis tributárias em geral. Com efeito, a aprovação da lei no último dia do exercício implica, segundo a anterioridade prevista para os outros tributos, que estes podem ser exigidos no primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, o prazo de adaptação, na prática, passa a ser de um dia apenas" (Comentários à Constituição do Brasil, 8º vol., Ed. Saraiva, 2000, São Paulo, p. 110/111).*

22. O STF sobre a anterioridade nonagesimal decidiu, em questão que sustentei oralmente, pela pena do Ministro Moreira Alves, em voto vencedor no Recurso Extraordinário n. 146.733-9: "Ora, em se tratando da contribuição social em causa, é o próprio texto constitucional (par. 6.º do artigo 195) que faz depender a exigência dessas contribuições do decurso de noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, a significar, sem dúvida, que nesse caso, ao invés da 'vacatio' resultante do princípio da anterioridade, que requer a entrada em vigor da lei no exercício financeiro seguinte ao em que ela foi publicada, se tem uma 'vacatio legis' específica e determinada, em virtude da qual a lei que institui ou modifica essas contribuições só entra em vigor noventa dias depois da data de sua publicação.

Em consequência, a Lei n. 7.689/88, que, com relação aos artigos concernentes à contribuição social que instituiu, só entrou em vigor noventa dias depois de sua publicação que ocorreu nos meados de dezembro de 1988, ao determinar, em seu artigo 8º, que essa contribuição já seria devida a partir do lucro apurado no período-base a ser encerrado em 1º de dezembro de 1988, violou o princípio da irretroatividade contido no artigo 150, III, 'b', da Constituição Federal, que proíbe que a lei que institui tributo tenha como fato gerador desse tributo fato ocorrido antes do início da vigência dela" (Caderno de Pesquisas Tributárias. n. 17, ed. Centro de Extensão Universitária, Resenha Tributária, 1992, p. 546-547).

decurso do prazo definido pela Lei Suprema, ou seja, 90 dias após a publicação da lei. Como se percebe, vigência e validade são atributos da lei após sua publicação, enquanto sua eficácia é atributo decorrente de um outro elemento implementador, ou seja, o prazo estipulado na lei ou aquele outro definido pela lei de introdução ao Código Civil ou ainda, na imposição tributária, pelo princípio da anterioridade anual e nonagesimal<sup>23</sup>.

Para o caso concreto, à evidência, o § 6º do artigo 195 da C.F. determina o prazo de eficácia da lei vigente, ou seja, 90 dias após a sua publicação, razão pela qual a Lei n. 11.051/04, no que diz respeito ao prazo de eficácia, só passou a obrigar — se constitucional for considerada, que não é — consoante seu artigo 8º, após decurso de 90 dias da sua publicação.

*3) Considerando que o § 9º do artigo 195 da Constituição Federal, só prevê possibilidade do estabelecimento de bases de cálculos e alíquotas diferenciadas para as contribuições do inciso I, do “caput”, do mesmo artigo, poderia o legislador ordinário estabelecer alíquota zero para a contribuição incidente nas importações do exterior, já que esta figura no inciso IV?*

O artigo 195, que repito, no seu “caput”, está assim veiculado:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do

---

23. *O artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil está assim redigido:*

“Art. 1º Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.

§ 1º Nos Estados estrangeiros, a obrigatoriedade da lei brasileira, quando admitida, se inicia três meses depois de oficialmente publicada. (Vide Lei 2.145, de 1953)

§ 2º Revogado.

§ 3º Se, antes de entrar a lei em vigor, ocorrer nova publicação de seu texto, destinada a correção, o prazo deste artigo e dos parágrafos anteriores começará a correr da nova publicação.

§ 4º As correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.”

Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42 de 19.12.2003)<sup>24</sup>.

Por outro lado, o § 9º do artigo 195 tem a seguinte dicção, que também repito:

“§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do “caput” deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferencia-

---

24. *Nos comentários que fiz à Constituição do Brasil com Celso Bastos, critiquei o uso da palavra financiamento:*

“O art. 195 cuida especificamente do financiamento da seguridade social. De início, como já escrevi nestes comentários, considero incorreta a expressão ‘financiamento’, que pressupõe a entrega de recursos para devolução futura com benefícios, sendo própria do ‘sistema financeiro’, que trabalha com moeda e crédito e dá em retorno moeda e crédito’.

*A sociedade, de rigor, “manterá” a seguridade social, pela participação direta ou indireta, nela incluídas as contribuições sociais.*

*Ainda aqui o discurso do constituinte não é o melhor. A lei poderá determinar o financiamento da seguridade social, respeitados os limites constitucionais, o que vale dizer, apenas as hipóteses constitucionais podem justificar o financiamento direto. E não há tal hipótese!” (Comentários à Constituição do Brasil, 8º vol., ob. cit. p. 51).*

das, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 47 de 2005)”.

Nitidamente, como já disse no início deste parecer, o § 9º somente é aplicável à hipótese do inciso I, não sendo possível alíquotas diferenciadas para os demais incisos II a IV.

A consulta vincula-se a operações incididas por tributos contemplados no inciso IV, ou seja: de importador de bens e serviços do exterior ou por quem a ele equiparado.

Não há como, pois, admitir alíquotas diferenciadas para o inciso IV.

Por outro lado, como já me referi no início deste parecer, a alíquota zero é uma alíquota reduzida a sua expressão nenhuma. A Suprema Corte já se manifestou a respeito, não concedendo direito a crédito escritural de tributos, onde a incidência fazia-se por “alíquota zero”. Foi posição que defendi desde a década de 70 e que veio a ser consagrada pela Suprema Corte, em Acórdão cuja emenda já transcrevi<sup>25</sup>.

---

25. O STF, todavia, antes das duas decisões retrotranscritas, já decidira:

“RE 83.693

EMENTA — ICM — Importação de bens aos quais o CPA fixou tarifa “zero” para efeitos do respectivo tributo.

Não equivale à mercadoria isenta ou “livre”, segundo jurisprudência assente do STF. Recurso Extraordinário não conhecido” (Resenha Tributária ICM n.º 12/77 — 4.2, pág. 238);

“RE 77.952

EMENTA — Imposto de Importação. O fato de a mercadoria poder ser importada livre de direitos não a torna sujeita ao regime próprio daquela que goza de isenção, não estando, por isso, dispensada do pagamento do IPI” (Resenha Tributária IPI n. 10/78, 2.2, pág. 171;

“RE 81.161

EMENTA — ICM — A alíquota zero não configura isenção que só pode decorrer de lei, ao passo que a mencionada alíquota resulta de ato do Conselho de Política Aduaneira. Inaplicabilidade do art. 1º, § 4º, IV, do DL 406/68. Recurso conhecido e provido” (Resenha Tributária ICM n.º 9/77, 4.2, pág. 172).

Ora, se a alíquota pode ir de zero até os limites permitidos para não gerar o efeito confisco, proibido pelo inciso IV do artigo 150 da C.F., à nitidez, à evidência, a introdução de alíquota zero pela Lei 11.051/95 representa uma diferenciação só permitida para as hipóteses do inciso I do artigo 195, mas não admitida para o inciso IV do mesmo artigo<sup>26</sup>.

Em outros termos, para qualquer outra hipótese que não aquela do inciso I, não há a possibilidade de introdução de alíquotas diferenciadas para a imposição de contribuições sociais.

A resposta aqui, também, é negativa. Fora as hipóteses do inciso I, não comporta, o sistema tributário das contribuições, alíquotas diferenciadas, inclusive a alíquota zero, que, à evidência, não pode ser adotada para o inciso IV. Segundo o entendimento por mim albergado há muitos anos e na orientação atualmente firmada pela Suprema Corte, a alíquota zero é uma alíquota igual às demais, apenas reduzida a sua expressão nenhuma. Lembro que minha opinião, exposta no livro “Direito Empresarial – 2ª edição, Editora Forense, 1987”, foi encampada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, na defesa da tese de que alíquota zero não dá direito a crédito.

*4) Sendo inconstitucional o artigo 8º da Lei 11.051/2004, que estabeleceu a conversão da suspensão/isenção para alíquota zero, retorna a plena vigência dos artigos 14 e 14-A da Lei n. 10.865/04, gerando crédito das contribuições, a teor do artigo 16 parágrafo único da mesma lei?*

---

26. *O inciso IV do artigo 150 da CF está assim redigido:*

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*...  
IV - utilizar tributo com efeito de confisco; ...”.*

Uma lei que é considerada inconstitucional “ex tunc” é como se jamais tivesse existido. É de se lembrar a decisão do STF, na ADIN 000 000 21/600, que repito:

*EMENTA:*

*CONSTITUIÇÃO. LEI ANTERIOR QUE A CONTRARIE. REVOGAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE.*

***A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si.*** *A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional, na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. **O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração.*** *Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária.*

*Reafirmação da antiga jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, mais que cinqüentenária.*

*Ação direta de que se não conhece por impossibilidade jurídica do pedido” (grifos meus)<sup>27</sup>.*

Muito embora os artigos 27 da Lei n. 9.888/99 e 11 da 9.882/99 – de cujo projeto fui um dos redatores, em Comissão nomeada pelo Presidente Fernando Henrique (os outros foram Gilmar Mendes, Oscar Corrêa, Celso Bastos – presidente – e Arnaldo Wald) – tenham de modulação dos efeitos, tem-se entendido que, nas questões tributárias, não pode haver modulação de efeitos que prejudique o contribuinte. Não há, inclusive, decisões da Suprema Corte modu-

---

27. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Tribunal Pleno, DJ 21/11/97, Ementário 1892-01.

lando efeitos contra o contribuinte. A favor do contribuinte, sim (Súmula 8). Contra, não.

Até mesmo em relação às Cautelares concedidas em ADIs, em que a eficácia é apenas “ex nunc”, em matéria tributária a Suprema Corte tem dado eficácia “ex tunc”, se a favor do contribuinte<sup>28</sup>.

Desta forma, afastada a lei por inconstitucionalidade, volta a vigor “ex tunc” a lei anterior, razão pela qual, os artigos 14 e 14-A, já retromencionados da Lei n. 10.865/04, voltam a ter eficácia plena desde sua promulgação, abrangendo, inclusive, o período entre a promulgação e a declaração de inconstitucionalidade da Lei n. 11.051/04. No entanto, a matéria deve ser levada ao Poder Judiciário, de preferência mediante o ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade, por uma das pessoas elencadas no artigo 103 da C.F., ou pelo controle difuso.

Observe-se que não se trata do fenômeno da repristinação, pois nesta, por determinação expressa da própria lei, a lei anterior tem sua vigência e eficácia restauradas, ou seja, é repristinada. Já o afastamen-

---

28. **“SUSPENSÃO DE SEGURANÇA N. 726-2/AMAZONAS**

*Reqte: Estado do Amazonas (Advs. Oldeney Sá Valente e outro)*

*Reqdo.: Relator do Mandado de Segurança n. 29400700-8 do Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas.*

*Impte.: Viação Aérea São Paulo S/A – VASP*

*(Advs.: Ives Gandra da Silva Martins e outro).*

**DESPACHO:** - 1. *Pela liminar ora atacada, foi suspenso o pagamento de parcelas da dívida fiscal, referente ao ICMS incidente sobre transporte aéreo.*

2. *Reconheço o relevo da tese do Estado requerente, quando invoca o princípio constitucional da garantia do ato jurídico perfeito, no caso representado pelo acordo, judicialmente homologado, que dispôs sobre o parcelamento.*

3. *Em termos, porém, de juízo de suspensão de liminar, não posso considerar satisfeito o pressuposto da grave lesão à economia pública, pelo simples adiamento da arrecadação de um tributo sujeito à repetição na hipótese, sem dúvida plausível, de vir a ser declarada a inconstitucionalidade de sua exigência, já provisoriamente admitida pelo Supremo Tribunal, ao conceder medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade (ADI n. 1.089, sessão de 4-8-94).*

*Indeferido o pedido. Publique-se.*

*Brasília, 19 de dezembro de 1994.*

*Ministro OCTAVIO GALLOTTI – Presidente” (Arguição de Descumprimento de preceito fundamental: análises à luz da Lei n. 9.882/99, ob. cit. p. 177/178).*

to da lei inconstitucional representa a sua retirada do mundo jurídico por incompatível com o ordenamento positivo, mantendo-se toda a legislação anterior com plena vigência, validade e eficácia<sup>29</sup>.

Reconheço que muitos autores entendem que o fenômeno é idêntico numa hipótese e noutra (solução legislativa ou pretoriana). Mas faço a distinção, na minha percepção do direito constitucional, como a hospedo, apesar da exegese sobre a legislação infraconstitucional não ser incompatível, neste ponto, com a interpretação constitucional que oferto.

A questão, todavia, é que, afastado o texto inválido, num caso ou noutro, o direito anterior volta a ganhar plenitude impositiva.

A resposta, portanto, é que, sendo reconhecida a inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei 11.051/04, quer pelo controle difuso, quer pelo concentrado, voltarão a ter plena vigência, validade e eficácia os artigos 14 e 14-A da Lei 10.865/04, gerando o direito ao crédito das contribuições, a teor do artigo 16, parágrafo único, do mesmo diploma, à luz da identidade de regimes para a hipótese do IPI e das contribuições sociais.

*5) Considerando que o citado dispositivo constitucional (§9º, art. 195) também não prevê possibilidade de distinção tributária de natureza regional, como seria o caso da ZFM, nas operações de vendas de outros pontos do território nacional para as empresas localizadas naquela região incentivada, deveria o incentivo ser apenas de ISENÇÃO e não de alíquota zero, tendo-se em conta, ainda, a equiparação à exportação e o art. 40 do ADCT?”*

Repito a dicção do inciso IV do artigo 195:

---

29. Maria Helena Diniz esclarece:

“REPRISTINAÇÃO. Teoria geral do direito. Restauração eficaz de norma revogada, que só é possível se há expressa disposição normativa nesse sentido” (Dicionário Jurídico, Vol. 4, Ed. Saraiva, 1998, p. 148).

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

...

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)”

que cuida de dois tipos de importação, ou seja, de bens que vêm do exterior e das operações a ela equiparadas.

Ora, tanto o DL 288/67 quanto o artigo 40 do ADCT cuidam dos dois tipos, visto que, pelo primeiro, a equiparação se dá para facilitar o crescimento daquela área considerada crucial para o desenvolvimento do País e, pelo segundo, a equiparação se dá porque o primeiro foi constitucionalizado. A título apenas demonstrativo da importância da região para o País, é de se lembrar que, hoje, o maior contingente do exército brasileiro, como proteção de suas fronteiras, está na Amazônia<sup>30</sup>.

Ora, sendo as remessas para a Zona Franca equiparadas à exportação e havendo o regime do DL 288/67 sido constitucionalizado pelo artigo 40 do ADCT, estou convencido de que há equipara-

---

30. *Leia-se:*

“AgRg no Ag. 1295452/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/06/2010, DJe 01/07/2010.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005. PRECLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 82/STF. **MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. PIS E COFINS. NÃO-INCIDÊNCIA.** HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ.

...

**3. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/1967. Não incidem sobre elas as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do**

**STJ.** -

...” (grifos meus).

ção, de um lado e, de outro, que, na implementação da suspensão, a alíquota zero torna-se isenção, dando direito a crédito<sup>31</sup>.

Minha resposta, portanto, a este quesito, à luz do disposto no inciso IV do artigo 195, da equiparação, desde 1966 até 2023, das remessas de produtos de outras partes do País para a ZFM, após o reconhecimento da Suframa, do direito aos estímulos e das próprias operações, é no sentido de ser aplicável o mesmo regime jurídico das importações do exterior àquelas equiparadas. Ou seja, a alíquota zero nas remessas de mercadorias de outras partes do País para ZFM, transforma-se em isenção quando da implementação da condição resolutiva da suspensão, gerando para a consulente o direito ao crédito das contribuições sociais mencionadas.

É o que, de resto, determina o artigo 9º do D.L. 288/67:

---

31. *Leia-se:*

“REsp 1084380/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2009, DJe 26/03/2009.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. **ISENÇÃO. PIS E COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS.**

...

4. *Nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, da Constituição de 1988, a Zona Franca de Manaus ficou mantida “com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, por vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição”. Ora, entre as “características” que tipificam a Zona Franca destaca-se esta de que trata o art. 40 do Decreto-lei 288/67, segundo o qual “a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro”. Portanto, durante o período previsto no art. 40 do ADCT e enquanto não alterado ou revogado o art. 4º do DL 288/67, há de se considerar que, conceitualmente, as exportações para a Zona Franca de Manaus são, para efeitos fiscais, exportações para o exterior. Logo, a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca...” (grifos meus).*

“Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou re-exportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro”<sup>32</sup>.

S.M.J.

São Paulo, 27 de outubro de 2010.

---

32. *Leia-se:*

“REsp 982.666/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 18/09/2008.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - TERMO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL: HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA - LC 118/2005 - APLICAÇÃO RETROATIVA - INCONSTITUCIONALIDADE - **ZONA FRANCA DE MANAUS - PRESCRIÇÃO - REMESSA DE MERCADORIAS EQUIPARADA À EXPORTAÇÃO** - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS - PRECEDENTES.

...

**2. A destinação de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo interpretação do Decreto-lei 288/67.**

**3. Direito da empresa à isenção relativa às contribuições do PIS e da COFINS.**

...” (grifos meus);

“REsp 681.395/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/08/2010, DJe 03/09/2010.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL — VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC — INEXISTÊNCIA — **PIS E COFINS — RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES — ZONA FRANCA DE MANAUS — EQUIVALÊNCIA — DECRETO-LEI N. 288/67** — REPETIÇÃO DE INDÉBITO/COMPENSAÇÃO — PRESCRIÇÃO — CINCO ANOS DO FATO GERADOR MAIS CINCO ANOS DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA - ART. 4º DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005 — ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NOS ERESP 644.736/PE — MATÉRIA DECIDIDA SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC - APLICAÇÃO DO ART. 170-A - PROPOSITURA DA AÇÃO ORDINÁRIA POSTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N. 104, DE 10.1.2001.

...

**2. Esta Corte possui entendimento pacífico de que as operações envolvendo mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei n. 288/67.**

...” (grifos meus).

## JURISPRUDÊNCIA



## **Inteiro teor**

### **PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO – PRL. IN SRF 243/2002. ILEGALIDADE.**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP  
2007.61.00.034048-7/SP

RELATOR : Desembargador Federal CARLOS MUTA  
APELANTE : DELPHI DIESEL SYSTEMS DO BRASIL LTDA  
ADVOGADO : PAULO ROGERIO SEHN e outro  
APELADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI  
OWADA

#### **RELATÓRIO**

Trata-se de apelo da impetrante em ação mandamental ajuizada para garantir o cumprimento do art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96 sem os excessos ilegais impostos pelo art. 12, § 11, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 na metodologia de cálculo do preço parâmetro para fins de ajuste do preço de transferência e, ainda, determinar a imediata suspensão da exigibilidade do suposto crédito tributário de IRPJ e CSLL resultante da diferença do cálculo dos preços parâmetro dos bens importados pela impetrante de empresas vinculadas estrangeiras e aplicados na produção local de bens através do método Preço de Revenda menos Lucro de 60% previsto no citado artigo de lei e aquele contido no regulamento.

A r. sentença denegou a segurança, por entender que a Instrução Normativa questionada não ofende o princípio da legalidade, já que apenas regulamentou o art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu o art. 2º, da Lei nº 9.959/2000, o qual implementou uma sistemática que aplicou a margem de lucro sobre o valor de venda proporcional ao valor do bem importado. Ou seja, separou o preço de venda do bem importado; aplicando a margem de venda sobre esse segundo preço.

Embargos de declaração pela impetrante, os quais foram rejeitados.

Apelou a impetrante, batendo-se pela reforma da sentença, repisando os argumentos dantes tangenciados.

Os autos subiram a esta Corte com contrarrazões, opinando o Ministério Público Federal, pelo não provimento do apelo.

Dispensada a revisão, na forma regimental.

É o relatório.

ROBERTO JEUKEN

Juiz Federal Convocado

#### VOTO

Cuida-se de apelo da impetrante contra sentença que denegou a segurança ajuizada para garantir o cumprimento do art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96 sem os excessos ilegais impostos pelo art. 12, § 11, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, na metodologia de cálculo do preço parâmetro para fins de ajuste do preço de transferência.

Primeiramente, cumpre transcrever os seguintes dispositivos da Lei nº 9.430/96, com a redação da época dos fatos:

*Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:*

...

***II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:***

- a) dos descontos incondicionais concedidos;***
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;***
- c) das comissões e corretagens pagas;***

*d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;*

*d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*

*1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000) (grifamos)*

*2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)*

...

*§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.*

*§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.*

*§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.*

*§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.*

*§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.*

*§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.*

*§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real.*

*§ 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.*

*§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.*

#### Apuração dos Preços Médios

*Art. 21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:*

*I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;*

*II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.*

*§ 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.*

*§ 2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo. (grifamos)*

*§ 3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.*

De sua vez a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, que dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens serviços ou direitos, efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente e domici-

liada no exterior, consideradas vinculadas, estabelece, no que pertine ao caso, o que segue:

*Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)*

**Art. 12.** *A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:*

*I - dos descontos incondicionais concedidos;*

*II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*III - das comissões e corretagens pagas;*

*IV - de margem de lucro de:*

*a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;*

*b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.*

*§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.*

*§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.*

*§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.*

*§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.*

*§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.*

§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação a pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea “a” do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

§ 10. O método de que trata a alínea “b” do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedi-

*dos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;*

*II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;*

*III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;*

*IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a “participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido”, calculado de acordo com o inciso III;*

*V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da “participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido”, calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV. (grifamos e realçamos)*

Colho das informações prestadas pelo titular da DEINF, uma das autoridades impetradas (fls. 158/163):

*“Essa sistemática de cálculo criada pela regulamentação administrativa supracitada dispunha em seu art. 12, parágrafo 11, inciso II, da IN SRF 32/01, sobre a margem de 60% textualmente:*

*§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se para este fim:*

*I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;*

.....  
*II - margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido,*

*diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.”*

*É fundamental para o deslinde da questão perceber que a forma de cálculo pretendida pela impetrante, baseada na margem de lucro de 60% sobre o valor do preço líquido de venda do produto fabricado, foi estabelecida administrativamente pela SRF e é procedimento distinto do que foi determinado no texto da lei, ou seja, margem de 60% do preço líquido de revenda da mercadoria ou insumo importado.*

Posteriormente esta **divergência** entre o art. 18 da Lei nº 9.430/96 e o art. 12 da IN SRF 32/01 *foi devidamente superada com a promulgação da IN SRF 243/02, a qual apresentou a seguinte redação em seu art. 12:*

*“Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), **definido** como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:*

*I - dos descontos incondicionais concedidos;*

*II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*III - das comissões e corretagens pagas;*

*IV - de margem de lucro de:*

*a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;*

*b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.*

*§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.*

*§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.*

*§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.*

*§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.*

*§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.*

*§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:*

*I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;*

*II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.*

*§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:*

*I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;*

*II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;*

*III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação a pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.*

*§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea “a” do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.*

*§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, **simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.***

§ 10. O método de que trata a alínea “b” do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de **bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.**

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a “participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido”, calculado de acordo com o inciso III;

V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da “participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido”, calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.”

Trata-se de uma sistemática de cálculo dos preços e margens fundamentada no valor de **revenda** dos bens importados, conforme o exigido pela lei. Com o advento do art. 12 da IN 243/02, a regulamentação administrativa da SRF deixou de ir além do disposto na lei, como cabe a uma boa norma secundária.

Enfim, trata-se de um retorno da regulamentação administrativa do PRL aos termos de sua matriz legal. Os cálculos apresentados pelo contribuinte apenas demonstram a gravidade do entendimento anterior equivocado adotado no artigo 12 da IN SRF 32.

*Também não é exato o pensamento da impetrante segundo o qual a IN 243/02 descarta ao Princípio da Legalidade quando do cálculo do IRPJ e da CSSL, pois se trata do correto cumprimento da legislação em vigor e não de majoração tributária.*

*Finalmente, quanto à questão da suposta não observância do princípio at arms lenght pela nossa legislação interna, temos que os pontos em que a legislação brasileira diverge do Modelo de Convenção da OCDE não são de monta a caracterizar uma inobservância do princípio dos preços independentes comparados. Aliás, pelo exame individualizado de cada um dos métodos de determinação do preço parâmetro adotados pela legislação brasileira pode-se identificar o princípio dos preços independentes comparados em todos eles. A margem de lucro preestabelecida existente em alguns dos métodos adotados no Brasil (PRL20%, PRL60%, CPL, PVA, PVV e CAP) não prevalece **nunca sobre as margens at arms lenght praticadas no mercado por força do disposto no parágrafo 2º do artigo 21 da lei 9430/96**. Existe sempre a prevalência da margem de mercado sobre as margens preestabelecidas, desde que o contribuinte as comprove nos termos da lei.*

*Tanto o artigo 9º do Modelo de Convenção quanto a Lei 9430/96 só permitem a realização de ajustes de preço de transferência quando exista um nexó de causalidade entre um preço de favor para a empresa vinculada imputável a relação de vinculação.*”

Observa-se, em resumo, desta exposição, que o objetivo da instrução normativa foi o de corrigir distorção da anterior, na medida em que a legislação de regência determina seja expungido do preço do custo a ser invertido na apuração do lucro real (IRPJ) e de dedução da base dimensível da CSSL, o valor agregado no País (Lei nº 9.430/96: art. 18, inc. II, alínea “d”, item 1).

Daí o porquê da divergência, de vez que a normativa anterior continha apenas dois incisos no seu art.12 § 11 (preço líquido de venda, calculado a partir da média aritmética dos preços de venda ... e margem de lucro a resultar da aplicação de 60% sobre a média aritmética dos preços de venda, diminuídos ... e do valor agregado ao bem no País) ao passo em que a atual normativa deixou de lançar referência a apuração de preço

*líquido de venda para adotar o preço parâmetro dos bens, inserindo mais três incisos (percentual de participação dos bens ... no custo total do bem produzido; participação dos bens ... no preço de venda do bem produzido; e preço parâmetro como sendo a diferença entre o valor da 'participação do bem ...no preço de venda do bem produzido - inciso III - e a margem de lucro de sessenta por cento - inciso IV).*

Segundo se pode depreender do relato da mencionada autoridade impetrada a fórmula anterior não era suscetível de expungir do valor final do custo a ser abatido, parcela de preço do produto final, que então não se destacava do resultado propiciando dedução acima daquela permitida pelo legislador.

Ou seja, na fabricação do produto final, pode ocorrer a utilização itens importados e de bens nacionais, cada qual com seu custo próprio. O preço final deste produto, contudo, não é composto apenas pela soma dos custos individuais daqueles insumos, sendo incorporada a parcela atinente ao lucro empresarial, considerados os demais custos incorridos na linha de produção, mão de obra, tributos, etc.

É linguagem comezinha dos meios econômicos que a exportação de matéria prima deve ser preterida em favor dos produtos finais com ela elaborados (suco de laranja ao invés da própria fruta, por exemplo), dado que aí *agrega-se* valor no produto.

Isto ocorre de um modo geral na economia. Atingido o produto final (ou mesmo um semi-elaborado), *agrega-se* valor ao mesmo. Pois bem, o produto final composto pelos itens importados, tem parcela de valor *agregado*, cujos efeitos o legislador mandou expungir no caso de operações envolvendo empresas vinculadas.

E parcela deste valor agregado, segundo a autoridade impetrada, não era excluída do custo final a ser deduzido na CSSL e no lucro real (IRPJ) pelo balizamento da INSRF 32.

Daí porque com a atual INSRF 243 buscou-se um aperfeiçoamento incluindo na metodologia do cálculo, etapas destinadas a refletir com maior fidelidade, o resultado final daquele custo a ser abatido, o que se alcança mediante a apuração percentual do item importado na composição inicial do custo do produto acabado (inciso II), o qual, aplicado

ao preço líquido de venda (inciso I - já existente na instrução anterior), permite chegar a sua participação percentual no preço final do produto (inciso III). Em passo seguinte apura-se a margem de lucro (inciso IV) mediante aplicação do percentual de 60% sobre a participação do bem... importado no preço de venda do bem produzido - calculado nos termos do inciso III a ser utilizado na apuração do preço parâmetro, a resultar da diferença entre o apurado nos incisos III e IV.

Verifica-se ainda dos arts. 32 a 34 da IN-SRF-243, disposições voltadas a dar operacionalidade aos comandos emergentes do art. 21 § 2º da Lei nº 9430/96, que também já estavam contemplados na Portaria MF-95 de 30.04.1997, arcabouço este que atentou para a necessidade de observância e cumprimento do Modelo de Convenção da OCDE, em seu art. 9º, de sorte a compatibilizar-se com o princípio *at arms lenght*.

Acerca deste princípio e da adoção do método Preço de Revenda menos Lucro (PRL) pelo legislador, no tocante a dedução de custos na apuração do lucro real (IRPJ) e da base dimensível da CSSL, cumpre destacar que a providência é contemporânea a adoção do chamado Método de Equivalência Patrimonial, pela Medida Provisória nº 2.158-36 (arts. 21 e 74), já consagrado no tocante a apuração do lucro societário, desde a vigência da Lei 6.404/76, ao qual passou então a ser conferido efeitos tributários, também na órbita destas exigências (IRPJ e CSSL).

Tivemos o ensejo de relatar tal inovação legislativa no voto proferido por ocasião do julgamento da AMS 291.885 (Proc. 2005.61.00.003525-6) em 11.12.2008 por esta Turma, consignando então que a exposição de motivos da medida provisória citada, esclarecia que tais alterações legislativas tiveram o escopo de por termo a práticas de planejamento tributário adotadas com vistas a evitar ou postergar a incidência do imposto de renda no País, mediante operações artificiais ou desnecessárias. Concomitante a referida providência, seguiu-se também a LC. 104/2001, introdutora de disposições nos arts. 43 a 45 do Código Tributário Nacional.

Este universo de considerações interliga-se com as inovações controversas nestes autos, na medida em que a exposição de motivos do projeto que veio a transformar-se na Lei nº 9.430/96, consignava já em 1996 que as normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço da

legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas, possibilitando o mecanismo ora em exame o controle dos denominados 'preços de transferência' de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferência de recursos para o Exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior, conforme averba a inicial no terceiro parágrafo de fls. 05 destes autos.

Bem por isso, não se poderia dar prevalência aos argumentos tangidos em prol dos malefícios que a IN-SRF 243 estaria substanciando em desfavor da indústria nacional, na medida em que as atividades de transformação estariam a receber tratamento desfavorável em relação aos importadores que se limitam a revenda dos itens importados sem qualquer agregação de valor.

De fato, como visto o foco do legislador foi o de exatamente coibir abusos na chamada transferência de preços (para o exterior) entre empresas nacionais ditas vinculadas as fornecedoras do exterior (não raras vezes, ostentando a mesma denominação social), donde restar conciliada as alterações do referido normativo, vez que orientadas a busca efetiva do custo a ser deduzido na base mensável da CSSL, mediante neutralização dos efeitos que a *mais valia* destes produtos finais, refletida na parcela composta pelos insumos importados e que até então não se desagregavam do resultado final a ser deduzido, o que certamente contribuiu para aperfeiçoar o mecanismo fiscal imposto pelo legislador com a edição da Lei nº 9.430/96.

Prosseguindo por esta senda, cabe rememorar o que se verificou na órbita do IPI onde o estudo mais acurado dos métodos de abatimento existentes, sobretudo no continente europeu, propiciaram uma verdadeira abertura de horizontes a culminar na estabilização do princípio constitucional da incumulatividade em seu verdadeiro patamar, pois se tratava do mais obsoleto dos métodos praticados naquele continente. De sorte que o estudo acerca da matéria inerente a transferência de preços, objeto de ingente literatura internacional e que, por evidente, consta no rol dos

estudos das ciências contábeis e ou econômicas de nossas universidades trará contributo para o enfrentamento destas questões.

Breve consulta ao sítio da Google, na rede mundial de computadores, permitem o acesso a trabalhos desta natureza, citando-se o Manual dos Preços de Transferência no Brasil, editado em comemoração aos dez anos de vigência da Lei nº 9.430/96, pela editora MP, sob a coordenação de Alexandre Siciliano Borges e outros dois e mais dezoito articulistas; trabalho intitulado Entendendo a Utilização do PRL no cálculo do Preço de Transferência na Importação, de autoria de Luciana Gavazzi Barragan e Évelin Rodrigues Pereira, consignando-se no item 4 desta abordagem uma comparação entre a Similaridade, que foi o método escolhido pelo legislador brasileiro (o que podemos confirmar no âmbito do art. 28 dos normativos em vigor) e o Princípio da Neutralidade, também conhecido como Princípio do Preço sem Interferência, pois toma como base a comparabilidade entre as transações e não a similaridade dos bens, utilizado pela legislação brasileira, aplicado pelos americanos desde 1929, quando o assunto começou a ser versado naqueles quadrantes; e por fim a abordagem Preços de Transferência: Comentários à Lei nº 9.430/96, de autoria de Vicente Rosseto, onde o autor consigna que aquela abordagem, nas plagas americanas, tinha por escopo provável uma resposta às práticas empresariais que tivessem por objetivo a redução da renda tributável.

Lembra ainda o articulista da disseminação destas práticas em outros países industrializados, levando governos europeus a adotarem medidas semelhantes. Entretanto o assunto somente despertou o interesse das autoridades fiscais no início da década (de 90, acreditamos, pois a publicação ocorreu no caderno de estudos da FIPECAFI de janeiro/abril/1998, o que está consentâneo com a positivação das normas respectivas na Lei nº 9.430, que é de 1996), em decorrência da aceleração do processo de globalização da economia, em particular com a formação dos blocos econômicos MCE, NAFTA, Mercosul e o término da Rodada Uruguai de negociações no âmbito do GATT, registrando que a providência legislativa objetivara o futuro ingresso brasileiro na OECD, como evidencia a exposição de motivos da Lei nº 9.430/96.

É importante registrar que o autor consigna uma certa flexibilidade quanto a observância do Princípio *Arm's Length*, inclusive porque a legislação passou a oferecer a possibilidade de celebração de Acordos de Preços Pré-estabelecidos, evoluindo também para a alternativa dos denominados *Profit Methods*, contemplados pela OECD. Aqui o autor, certamente, reportava-se ao âmbito da previsão contida no citado art. 21 § 2º da citada Lei nº 9.430/96, objeto também da Portaria MF-95/97 e arts. 32 e seguintes da IN-SRF 243. Somando-se esta flexibilidade para acordos, à utilização do método da similaridade, em oposição ao da neutralidade, não fica difícil concluir que, a exemplo do IPI, os efeitos registrados pelos contribuintes levariam mesmo a contestações como a adotada no bojo desta ação.

Contudo, não se avista, ao menos com a carga plena necessária a comprovação do direito líquido e certo, por meio de documentos evidenciadores da ilegalidade proclamada, cometimentos de abusos na singela edição do normativo combatido pela impetrante, certo que as planilhas por ela carregadas não ostentam esta condição, inclusive ante a unilateralidade de que se revestem a demandar prova pericial inconcebível nesta seara mandamental.

Ademais a norma, ante seu caráter de generalidade, teria de prejudicar a todos e não somente a este ou aquele contribuinte, pois a ciência humana ainda não conseguiu o divino dom de impor mandamentos que contemplem a todos os interessados na matéria por eles, disciplinadas.

E em conclusão, não se olvida que a presença de disposição assegurando a possibilidade de revisão de critérios na norma legal e na referida instrução normativa, a par daquele versado na citada portaria ministerial, conforma a inovação normativa aos comandos da norma legal que lhe dá sustentáculo, especialmente na órbita do art. 21 § 2º, sem descuidar da observância do Modelo de Convenção da OCDE, e por extensão dos demais tratados internacionais firmados pelo Brasil. Ainda cabe registrar que parte destas disposições normativas migraram para o corpo da própria norma legal, consoante modificações promovidas no bojo da Medida Provisória nº 478, de 2009:

*Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado, observadas as condições previstas no presente dispositivo, por um dos seguintes métodos: (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

...

*III - Método do Preço de Venda menos Lucro - PVL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda no País dos bens, direitos ou serviços importados e calculado conforme a metodologia a seguir: (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*a) preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea “b”, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea “a”; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*d) margem de lucro: a aplicação do percentual de trinta e cinco por cento sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea “c”; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*e) preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea “c”, e a “margem de lucro”, calculada*

*de acordo com a alínea “d”. (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*§ 1º As médias aritméticas ponderadas dos preços de que tratam os incisos I e III e o custo médio ponderado de produção de que trata o inciso II serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*§ 2º O cálculo do preço parâmetro, conceituado na forma da alínea “e” do inciso III, pelo método a que se refere o inciso I, ambos do **caput**, quando efetuado pelo contribuinte, deverá atender, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*I - estar embasado por operações de compra e venda praticadas, exclusivamente, por compradores e vendedores não vinculados; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*II - que as operações utilizadas para fins de cálculo representem, ao menos, dez por cento do valor das operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência, empreendidas pelo contribuinte, no período de apuração, quanto ao tipo de bem, direito ou serviço importado, na hipótese em que os dados utilizados para fins de cálculo digam respeito às suas próprias operações. (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*§ 3º Para efeito do disposto no inciso III, somente serão considerados, para fins de cálculo do preço parâmetro, os preços de venda obtidos pela pessoa jurídica importadora do bem, direito ou serviço, exclusivamente, em operações com não vinculadas, empreendidas no período de apuração. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, pelo contribuinte, precedentemente ao início do procedimento fiscal, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no § 5º. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores aos de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade, para fins de determinação do lucro real, fica limitada ao*

*montante deste último. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*§ 6º Integram o custo de aquisição, para efeito de cálculo do preço médio ponderado a que se refere o inciso III do **caput**, o valor do transporte e do seguro até o estabelecimento do contribuinte, cujo ônus tenha sido do importador, e os impostos não recuperáveis incidentes nessas operações e demais gastos com o desembaraço aduaneiro. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado em conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*§ 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de **royalties** e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

*§ 10. Para efeito do disposto no inciso III, na hipótese de um mesmo bem importado ser revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos, o preço parâmetro final será a média ponderada dos valores encontrados mediante a aplicação do método PVL, de acordo com suas respectivas destinações. (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

Não se registra, ademais, violação ao princípio da legalidade.

De fato, é dever dos Ministros de Estado expedir instruções para fiel execução das leis, decretos e regulamentos, consoante art. 87, inc. II da lei maior, certo que a faculdade em questão foi delegada a Secretaria da Receita Federal, consoante Decreto nº 3.782/2001, art. 7º e inciso III, o qual foi sucedido por outros até o atual de nº 7.050, de 23.12.2009, aprovando a Estrutura Regimental do Ministério da Fazenda, destacando-se

no que toca ao ponto em análise o seu art. 14 e inciso III, que assim dispuseram:

“Art. 14. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete:  
(Omissis)

III - interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução;” (*grifamos*)

Também seria oportuna a referência a Portaria nº 01 da SRF, de 02.01.2001, baixada pelo então Secretário da Receita Federal, onde afetada competência a referida autoridade para editar atos de natureza tributária e aduaneira, nelas compreendidas as instruções normativas, destinadas a operacionalizar e complementar a legislação em foco.

Daí porque a previsão contida no art. 12 e § 11 da IN-SRF 243/2002, é reverente ao princípio da legalidade.

Não custa lembrar ainda que a estrita reserva legal é matéria reservada a criação e aumento de tributos, sem embargo do elastecimento desta última garantia (CF: arts.: 150, inc. I e 153 § 1º) e no caso em desate não se cuida de aumentar tributos e sim de dispor acerca de deduções permitidas na apuração do lucro real (IRPJ) e da base dimensível da CSSL, as quais seriam de duvidosa natureza tributária, pendendo a solidificação pretoriana rumo ao caráter financeiro destes abatimentos, no mais das vezes qualificados como um *benefício fiscal*, e assim, insuscetível de gerar direitos adquiridos, salvo quando concedidos a prazo certo, hipótese na qual não se quadra o contexto dos autos e sujeitar-se a mudanças empreendidas na órbita da infralegalidade.

**ANTE O EXPOSTO**, nego provimento ao apelo da impetrante para manter a r. sentença, nos termos supra citados.

É o voto.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP  
2007.61.00.034048-7/SP

RELATOR : Desembargador Federal CARLOS MUTA  
APELANTE : DELPHI DIESEL SYSTEMS DO BRASIL LTDA  
ADVOGADO : PAULO ROGERIO SEHN e outro  
APELADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI  
OWADA

#### VOTO-VISTA

Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda. impetrou mandado de segurança, com pedido liminar, contra ato do Delegado da Receita Federal da Delegacia Especial de Assuntos Internacionais (Deain), objetivando, em síntese, suspensão de exigibilidade de suposto crédito tributário atinente a IRPJ e CSLL, decorrente da diferença de cálculo dos preços parâmetro dos produtos importados de empresas vinculadas estrangeiras, aplicados na produção local de bens, através do método previsto no art. 18 da Lei nº 9.430/96 e aquele contido no art. 12, parágrafo 11, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 243/2002, em relação aos anos-calendário de 2002 e subseqüentes.

Processado o “mandamus”, com indeferimento da liminar perseguida, sobreveio sentença denegatória da ordem, ensejando a oferta, pela demandante, de embargos declaratórios - rejeitados pelo magistrado singular - e de apelação, na qual, em síntese, aduziu que:

a) a apelante vale-se do método do “Preço de Revenda menos Lucro - PRL” para efeito de cálculo dos preços parâmetro dos insumos que importa de empresas vinculadas estrangeiras para industrialização local, com fulcro no permissivo do art. 18, “caput” e § 4º da Lei nº 9.430/1996, e por ser o único aplicável às operações que desenvolve;

b) pelo método citado, o PRL é definido a partir da média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, deduzindo-se descontos incondicionais concedidos, além de impostos, contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas e da margem de lucro presumido de 60%, na hipótese de bens aplicados, diretamente, à importação, e de 20%, calculado sobre o preço de revendas em outras hipóteses;

c) em 11/11/2002, a Secretaria da Receita Federal editou a IN nº 243 e inovou a ordem positiva, introduzindo a interpretação de que o preço líquido de revenda não mais é o preço do produto final vendido, mas sim o preço de revenda das partes e peças que são agregadas ao produto final;

d) a IN nº 243/2002 erigiu o conceito de que o preço de venda a ser considerado é o preço de revenda dos produtos importados, que, no entanto, não são revendidos, mas apenas incluídos no produto final a ser alienado;

e) os comandos trazidos pela IN nº 243/2002 não consistem em mera alteração da fórmula matemática para cálculo do preço parâmetro, resultando, sim, em majoração do IRPJ e da CSLL, a ser arcada pela recorrente;

f) ocorrente, na espécie, violação aos princípios da legalidade, isonomia e vedação à dupla tributação.

Neste Tribunal, após distribuição ao eminente Desembargador Federal Carlos Muta, o feito foi submetido a julgamento na sessão de 18/3/2010, ocasião em que o MM. Juiz Federal Convocado Roberto Jeuken, funcionando como Relator, negou provimento ao apelo, aos fundamentos que seguem, sinteticamente, arrolados:

a) o objetivo da Instrução Normativa nº 243 foi o de buscar aperfeiçoamento na metodologia do cálculo, corrigindo distorção da normatividade anterior, que não atingia o desiderato da legislação de regência consistente em expurgar do preço de custo o valor agregado no País;

b) não se antevêem abusos decorrentes da singela edição do regramento atacado pela vindicante, sendo certo que as planilhas anexadas aos autos são unilaterais, de maneira a reclamarem prova pericial, inconcebível na via mandamental;

c) constitui dever dos Ministros de Estado a expedição de instruções para fiel execução de leis, decretos e regulamentos, faculdade delegada, no caso, à Secretaria da Receita Federal, razão pela qual não se divisa a propalada ofensa ao princípio da legalidade;

d) o princípio da estrita reserva legal respeita, propriamente, à criação e aumento de tributos, o que não é o caso dos autos, em que se excogita

de deduções permitidas na apuração do lucro real, qualificadas como benefícios fiscais, não gerando direitos adquiridos;

e) a adoção do critério do Preço de Revenda menos Lucro visa coibir abusos na transferência de preços ao exterior entre empresas vinculadas, sendo consentâneo ao chamado Método de Equivalência Patrimonial, carreado pela Medida Provisória nº 2.158-36.

Na oportunidade, pedi vista dos autos, por se tratar de matéria tributária de considerável complexidade, ainda não enfrentada pelo Colegiado. Agora, trago meu voto.

Tratando-se de transações internacionais entabuladas entre pessoas jurídicas vinculadas (“v.g.”, matriz, filial, sucursal, coligada, controladora etc.), a tributação se dá através do conceito denominado “preço de transferência”, expressão monetária fixada às operações de venda, compra e transferência de bens, produtos e serviços. Esse conceito - preço de transferência - conquanto de há muito conhecido no Direito Comparado, como forma de evitar comportamentos artificiosos em negociações internacionais, envolvendo entidades de um mesmo grupo (ilustrativamente, prática de evasão de divisas), ganhou importância e notoriedade com o incremento do processo de globalização na economia, e foi introduzido, em nossa ordem positiva, somente com a Lei nº 9.430/1996, que estatuiu métodos distintos para o respectivo cálculo.

No que diz com o presente feito, importa a metodologia denominada Preço de Revenda menos Lucro - PRL, empregada pela impetrante, como aduz em sua inicial. Cuida-se, por definição, da média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, subtraídos os seguintes itens: descontos incondicionais concedidos; impostos e contribuições aplicáveis às vendas; comissões e corretagens pagas; e, a final, margens de lucro, apuradas consoante parâmetros adrede estabelecidos.

Confrim-se, por relevantes, os dizeres do art. 18 da Lei n. 9.430/1996:

“Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na

determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

I- (...)

II- Método do preço de revenda menos lucro - prl: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

III - (...)

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

§ 2º (...)

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.”

Em complemento à disposição legal, teve lugar a expedição da Portaria MF nº 95/1997 e das Instruções Normativas nºs. 38/1997; 32/2001 e 243/2002, da Secretaria da Receita Federal. Desse último ato normativo, único a interessar à presente apreciação, extraíam-se os seguintes excertos:

“Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do preço de revenda menos lucro (prl), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação a pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea “a” do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do preço de revenda menos lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

§ 10. O método de que trata a alínea “b” do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a ‘participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido’, calculado de acordo com o inciso III;

V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da ‘participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido’, calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.”

Ao contrário do sustentado pelo eminente Relator, entendo, à luz das transcrições procedidas, que, ao abordar o Método de Preço de Revenda Menos Lucro - PRL, a Instrução Normativa nº 243/2002 desbordou de sua função precípua, tal seja, regulamentar o comando contido no art. 18 da Lei n. 9.430/1996, de sorte a propiciar seu fiel cumprimento.

De fato, a Lei n. 9.430/1996 estabelece que o método PRL consiste na média aritmética dos preços de revenda dos bens, ao passo que a Instrução Normativa se refere à média aritmética ponderada.

Ademais, citada Instrução Normativa consagra, no § 11 do art. 12, metodologia para o cálculo do preço parâmetro, a qual não é versada na Lei nº 9.430/1996.

Nesse diapasão, atente-se que, a teor da lei, a aplicação do coeficiente de 60% dá-se sobre a média dos preços de venda do bem produzido, enquanto, à vista da instrução normativa, aludida alíquota recai sobre a participação do bem importado no preço de revenda da mercadoria fabricada. Bem é de se ver que tal alteração guarda potencialidade à majoração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, em especial naquelas situações em que resta agregado maior valor ao produto no Brasil.

É dizer: anteriormente, o PRL era definido após a dedução da margem de lucro, cujo cálculo considerava o valor da venda do produto no mercado interno, ao contrário do que, hodiernamente, sucede, em que se leva em conta o contributo da mercadoria estrangeira no custo total do bem.

Não descuro, como sustenta o eminente Relator, que a Secretaria da Receita Federal tem por função a expedição de instruções normativas. Nesse afazer, contudo, deve centrar-se à disciplina, à interpretação do texto legal em cuja esteira foi o ato editado, na medida exata para permitir a estrita observância. Não se concebe que nesse mister a SRF termine por legislar, e assim criar novas obrigações ao contribuinte, metamorfoseando expresso comando contido na legislação de regência. Tanto mais no caso sob exame, em que a própria lei cuidou em fornecer todos os critérios necessários à operacionalização do método PRL, não carecendo a aplicabilidade de regulamentação alguma.

Tal o cenário, ao reverso do que sustenta o insigne Relator, é verdadeiramente plausível a ocorrência, “in casu”, de ofensa ao princípio da reserva da lei formal, dado que, como já sinalizado, a modificação empreendida trará repercussão na apuração quer do imposto de renda, quer da contribuição social sobre o lucro, ao descartar os valores que restaram agregados no Brasil, em contraposição ao que se vislumbrava do texto legal.

Saliente-se, por oportuno, que esta metodologia de cálculo do preço parâmetro prevista na Instrução Normativa n. 243/2002 em muito se assemelha à nova redação dada ao art. 18 da Lei n. 9.430/1996 pela Medida Provisória n. 478/2009, especificamente no que tange ao Método do Preço de Venda menos Lucro - PVL, “in verbis”:

“Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado, observadas as condições previstas no presente dispositivo, por um dos seguintes métodos:

(...) Omissis

III - Método do preço de Venda menos lucro - PVL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda no País dos bens, direitos ou serviços importados e calculado conforme a metodologia a seguir: (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

a) preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço

vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea 'b', sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea 'a'; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

d) margem de lucro : a aplicação do percentual de trinta e cinco por cento sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea 'c'; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

e) preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea 'c', e a 'margem de lucro', calculada de acordo com a alínea 'd'. (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)”

A propósito, o referido ato presidencial teve seu prazo de vigência encerrado em 1º de junho p.p., consoante Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 18, publicado em 15/6/2010.

Mas continua eloqüente e significativa a abordagem, por medida provisória, do assunto em questão, sendo claro indicativo de que o tema muito além está do singelo poder regulamentar das instruções normativas.

Tem-se, assim, que o Método do Preço de Revenda menos Lucro previsto na Instrução Normativa n. 243/2002 difere daquele contido no art. 18 da Lei n. 9.430/1996. Trata-se de conclusão alcançável por simples cotejo de normas, inexistindo, à respectiva constatação, necessidade de produção de prova incompatível à via mandamental.

Não de hoje, a jurisprudência vem proclamando a ilegalidade de instruções normativas, quando extrapolado o poder meramente regulamentar que lhes é imanente. Para colorir o pensamento, tragam-se os seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. NATUREZA TRIBUTÁVEL DAS VERBAS. PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. ANISTIA. DECRETO-LEI 2.303/86. INEXISTÊNCIA DE PRAZO LEGAL. INSTRUÇÃO NORMATIVA 139/86. ILEGALIDADE.

(...)

2. Instrução normativa é ato administrativo realizado nos limites do Poder Regulamentar conferido à Administração Pública. Como tal, não possui força normativa para instituir, restringir ou extinguir direitos. Deve atender ao princípio da legalidade estatuído no art. 37, caput, da Constituição Federal.

3. A doutrina e a jurisprudência possuem entendimento firme no sentido de que não cabe aos atos normativos infralegais estabelecerem restrição ao exercício de direitos conferidos por lei. Nesse sentido, REsp 665880/RS; Relator Min. Luiz Fux, DJ 13/03/2006, p. 199.

4. O Decreto-Lei 2.303/86 possui força normativa de lei ordinária. Ao conceder o benefício fiscal, não estabeleceu qualquer restrição com relação ao prazo da entrega da declaração do contribuinte. A Instrução Normativa 139/86, ao limitar no tempo o exercício do direito concedido pelo referido Decreto-Lei, extrapolou seu papel regulamentar, ofendendo o princípio da legalidade.

5. Apelação a que se dá parcial provimento.

(TRF-1ª Região, AC nº 199801000584888, OITAVA TURMA, Relator JUIZ FEDERAL MARK YSHIDA BRANDAO, v. u., j. 30/3/2007 DJ 27/4/2007, p. 162).

“MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. CTN, ART. 43, CAPUT E § 2º INSTRUÇÃO NOR-

MATIVA Nº 213/2002, ART. 7º, § 1º. ILEGALIDADE. PRECEDENTES. APELO A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

(...)

II. Ao regulamentar o art. 74 da MP 2158, a Instrução Normativa nº 213/2002 desbordou de sua função ancilar à lei ao exigir que o resultado positivo de investimento em empresa controlada ou coligada avaliado pelo método da equivalência patrimonial seja considerado para a determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

(...)

VI. Apelação provida.

(TRF-3ª Região, AMS nº 285481, QUARTA TURMA, Relatora Desemb. Federal SALETTE NASCIMENTO, j. 11/12/2008, DJF3 28/7/2009, p. 405).

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES. FINSOCIAL. COMPENSAÇÃO. CTN, ART. 170. LEI 8383, ART. 66, RESTRIÇÕES IMPOSTAS PELA IN Nº 67/92. ILEGALIDADE.

1 - A divergência no julgamento embargado disse respeito à legalidade ou não das disposições contidas na Instrução Normativa nº 67/92 da Secretaria da Receita Federal, especificamente em seus artigos 4º e 5º.

2 - A IN nº 67/92 realmente desbordou de sua função ancilar, ou seja, de mera regulamentação do art. 66 da Lei 8383/91, de forma a permitir seu adequado cumprimento. Foi além, estabelecendo exigências de cunho nitidamente restritivo, seja no que tange aos tributos passíveis de compensação, seja quanto à data a ser considerada para a realização desse procedimento, sem que tais restrições encontrassem amparo no Diploma Legal acima referido. Extrapolou, dessarte, seu âmbito de atuação, incidindo, com isso, em inarredável ilegalidade.

3 - A questão posta a desate, a bem da verdade, já não encontra discepção, visto que a jurisprudência, de forma praticamente uníssona, reconhece a invalidade da IN nº 67/92 (cf. precedentes REO 2000.03.99.032343-0, Rel Des. Fed. Therezinha Cazerta e MS 95.03.062803-2, Rel. Des. Fed. Américo Lacombe).

4 - Embargos infringentes conhecidos mas desprovidos, para manter o v. acórdão, tal como prolatado, negando provimento à remessa oficial, de forma a reconhecer o direito de o contribuinte realizar a compensação dos valores indevidamente a título de FINSOCIAL, com contribuições de mesma natureza, sem observância das restrições contidas nos artigos 4º e 5º da IN nº 67/92. Resta mantido, ainda, o decreto de sucumbência recíproca”.

(TRF3, EIREO nº 249355, SEGUNDA SEÇÃO, Relator Desemb. Federal LAZARANO NETO, j. 18/09/2007, DJU 19/10/2007, p. 478).

Dessarte, deve-se garantir à demandante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme ditames do art. 18 da Lei nº 9.430/1996, afastadas as alterações trazidas pela Instrução Normativa nº 243/2002, da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos anos-calendário de 2002 e subseqüentes, até a incorporação da proponente, noticiada a fs. 282/313.

Ante o exposto, pelo meu voto, dou provimento ao apelo da parte autora, discrepando do voto proferido pelo eminente Relator.

Descabida condenação em honorários advocatícios, por se tratar de mandado de segurança, a teor da Súmula 512 do E. STF e Súmula 105 do C. STJ.

Custas e demais cominações, “ex lege”.

É como voto.

MARCIO MORAES

Desembargador Federal

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP  
2007.61.00.034048-7/SP

## JURISPRUDÊNCIA

RELATOR : Desembargador Federal CARLOS MUTA  
APELANTE : DELPHI DIESEL SYSTEMS DO BRASIL LTDA  
ADVOGADO : PAULO ROGERIO SEHN e outro  
APELADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI  
OWADA

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTAÇÃO EM TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS VINCULADAS. METODOLOGIA DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. IN Nº 243/2002. ILEGALIDADE. RECURSO PROVIDO.

- Tratando-se de transações internacionais entre pessoas jurídicas vinculadas, a tributação dá-se através do conceito “preço de transferência”, sob a metodologia, no caso da impetrante, do “Preço de Revenda menos Lucro” (art. 18 da Lei nº 9.430/1996).

- À guisa de complementar a disposição legal regente do assunto, sobrevieram instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, incluindo a de nº 243/2002, que extrapolou o poder regulamentar que lhe é iminente, daí se avistando ofensa ao princípio da reserva da lei formal.

- Necessidade de se garantir à impetrante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme art. 18 da Lei nº 9.430/1996, afastadas as alterações trazidas pela IN nº 243/2002.

-Recurso provido.

### ACÓRDÃO

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

São Paulo, 19 de agosto de 2010.

MARCIO MORAES

Desembargador Federal

(Ementa publicada no DE da JF 3ª Região de 13/09/2010, p. 257/258).

**TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS POR OBRIGAÇÕES DA SOCIEDADE JUNTO À SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 13 DA LEI 8.620/93 DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.153.119 - MG (2009/0160007-1)

RELATOR : MINISTRO TEORI ALBINO  
ZAVASCKI  
RECORRENTE : SALEM IBRAHIM EL MESSIH  
ADVOGADO : CONCEIÇÃO JOSÉ MACEDO E  
OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA  
FAZENDA NACIONAL

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS POR OBRIGAÇÕES DA SOCIEDADE JUNTO À SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 13 DA LEI 8.620/93 DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE 562.276).

RECURSO PROVIDO. ACÓRDÃO SUJEITO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO STJ 08/08.

**ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gon-

## JURISPRUDÊNCIA

çalves, Cesar Asfor Rocha, Hamilton Carvalhido e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 24 de novembro de 2010

MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

Relator

### **RECURSO ESPECIAL Nº 1.153.119 - MG (2009/0160007-1)**

<b>RELATOR</b>	<b>: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI</b>
RECORRENTE	: SALEM IBRAHIM EL MESSIH
ADVOGADO	: CONCEIÇÃO JOSÉ MACEDO E OUTRO(S)
RECORRIDO	: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR	: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

### **RELATÓRIO**

#### **O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI:**

Trata-se de recurso especial interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região que, em execução fiscal visando a cobrança de créditos previdenciários, considerou que, nos termos do art. 13 da Lei 8.620/93, o executado, na sua condição de sócio, tem responsabilidade solidária e subsidiária em relação aos débitos da sociedade para com a Seguridade Social (fls. 139).

Foram rejeitados os embargos de declaração opostos, com aplicação da multa prevista no parágrafo único do art. 538 do CPC, tendo em vista seu caráter protelatório (fls. 165-168).

O recurso especial (fls. 172-187) ataca, em primeiro lugar, a legitimidade da multa aplicada pelo acórdão que julgou os embargos declaratórios, afirmando que sua interposição não teve outra finalidade que não a de sanar os vícios apontados, bem como para obter o prequestionamento dos dispositivos indicados, não sendo lícito presumir intuito protelatório para os fins do art. 538, parágrafo único, do CPC, violado na espécie.

Quanto à imputação de sua responsabilidade solidária e subsidiária, alega inexistir tal responsabilidade, uma vez que o 13 da Lei 8.620/93 somente se aplica às hipóteses estritas nele previstas, sendo que sua interpretação deve ser conjugada com o disposto nos arts. 135, III, e 124, II, do CTN. Alega, também, que o referido art. 13, além de ter sido revogado pelos arts. 1.052 e seguintes do Código Civil, foi editado em contrariedade ao disposto no art. 146 da Constituição Federal.

Em contra-razões (fls. 261-271), a recorrida suscita preliminar de não-conhecimento do recurso especial ante a falta de prequestionamento. No mérito, postula seu desprovimento.

O recurso foi admitido na origem sob o regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08, o que foi confirmado pela decisão de fl. 255 e pelo acórdão de fls.287.

Manifestou-se o Ministério Público Federal pelo seu parcial conhecimento e, na parte conhecida, pelo seu provimento (fls. 262-276).

É o relatório.

### **RECURSO ESPECIAL Nº 1.153.119 - MG (2009/0160007-1)**

<b>RELATOR</b>	<b>: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI</b>
RECORRENTE	: SALEM IBRAHIM EL MESSIH
ADVOGADO	: CONCEIÇÃO JOSÉ MACEDO E OUTRO(S)
RECORRIDO	: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR	: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

### **EMENTA**

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS POR OBRIGAÇÕES DA SOCIEDADE JUNTO À SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 13 DA LEI 8.620/93 DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE 562.276).

RECURSO PROVIDO. ACÓRDÃO SUJEITO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO STJ 08/08.

**VOTO**

**O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI (Relator):**

1. Não prospera a preliminar de ausência de prequestionamento suscitada pela ora recorrida, porquanto a matéria central da causa, bem como os dispositivos que a disciplinam, foram suficientemente enfrentados na instância de origem.

2. Quanto à multa aplicada no julgamento dos embargos de declaração, com base no parágrafo único do art. 538 do CPC, não se pode presumir propósito protelatório, até porque a presteza do desfecho da causa era e continua sendo do interesse do embargante. Ademais, dispõe a Súmula 98/STJ que “Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório”. Nesse ponto, o recurso merece provimento.

3. Também merece provimento quanto à matéria de fundo, que trata da responsabilidade dos sócios em face do disposto no art. 13 da Lei 8.620/93. Na vigência de tal dispositivo (posteriormente revogado de modo expresse pelo art. 79, VII, da Lei 11.941/09), já havia entendimento desta 1ª Seção segundo o qual, mesmo em se tratando de débitos para com a Seguridade Social, a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, prevista no art. 13 da Lei 8.620/93, só existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III do CTN (REsp 717.717/SP, 1ª Seção, Min. José Delgado, DJ de 08/05/2006). Desde então, esse entendimento vinha sendo adotado por ambas as Turmas que tratam da matéria (v.g.: REsp 833.977, 1ª Turma, de minha relatoria, DJ de 30.06.06; REsp 796.613, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 26.05.06).

Há, todavia, uma razão superior, mais importante que todas as outras, a justificar a inexistência da responsabilidade do sócio, em casos da espécie: o STF, no julgamento do RE 562.276, ocorrido em 03.11.10, relatora a Ministra Ellen Gracie (acórdão pendente de publicação), declarou a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93, tanto por vício formal (violação ao art. 146, III, da Constituição Federal), como por vício mate-

rial (violação aos arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição Federal). O julgamento do recurso extraordinário se deu sob o regime do art. 543-B do CPC, o que confere especial eficácia vinculativa ao precedente e impõe sua adoção imediata em casos análogos, como o aqui em exame.

4. Diante do exposto, dou provimento ao recurso especial. Considerando tratar-se de recurso submetido ao regime do art. 543-C, determina-se o envio do inteiro teor do presente acórdão, devidamente publicado:

(a) aos Tribunais Regionais Federais (art. 6º da Resolução STJ 08/08), para cumprimento do § 7º do art. 543-C do CPC;

(b) à Presidência do STJ, para os fins previstos no art. 5º, II da Resolução STJ 08/08;

É o voto.

## **CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: **PROCESSO REsp 1.153.119/MG**  
20090160007-1 **ELETRÔNICO**

Números Origem: 200738020007287 200801000258097

PAUTA: 24/11/2010

JULGADO: 24/11/2010

### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **TEORI ALBINO ZAVASCKI**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **FLAVIO GIRON**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

## **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : SALEM IBRAHIM EL MESSIH  
ADVOGADO : CONCEIÇÃO JOSÉ MACEDO E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Obrigação Tributária - Responsabilidade tributária - Responsabilidade Tributária do Sócio-Gerente /Diretor/Representante

## **CERTIDÃO**

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

“A Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Cesar Asfor Rocha, Hamilton Carvalhido e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 24 de novembro de 2010  
Carolina Vêras  
Secretária

(Ementa publicada no DJe de 02/12/2010).

**RECURSO ESPECIAL. INTERPOSIÇÃO COM FUNDAMENTO EM CONVÊNIO DO CONFAZ. NÃO-CABIMENTO. CONVÊNIO NÃO É LEGISLAÇÃO FEDERAL.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.137.441 - MG (2009/0081861-6)

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON  
R.PACÓRDÃO : MINISTRO CASTRO MEIRA  
RECORRENTE : ESTADO DE MINAS GERAIS  
PROCURADOR : CÉLIO LOPES KALUME E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FÁBIO DOS SANTOS CARVALHO  
ADVOGADO : MAURO HELENO LADEIRA DE OLIVEIRA  
E OUTRO(S)

### **EMENTA**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA “A”. VIOLAÇÃO A CONVÊNIO DO ICMS EDITADO NO ÂMBITO DO CONFAZ. CONCEITO DE LEI FEDERAL.

1. Os convênios do ICMS, editados pelo CONFAZ nos termos da LC 24/75, via de regra, não se incluem no conceito de “lei federal”, para fins de interposição de recurso especial fundado na alínea “a” do inciso III do art. 105 da CF/88.

2. Exceção é o Convênio ICMS n.º 66/88 que teve origem na autorização dada pelo art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias-ADCT para que os Estados regulassem provisoriamente o ICMS, nos termos da LC 24/75, até que o Congresso Nacional editasse a lei complementar desse imposto.

3. Esse Convênio, até a edição da LC 87/96, serviu como regra geral de caráter nacional para o ICMS, extraíndo seu fundamento de validade diretamente do Texto Constitucional, o que não se observa relativamente aos demais convênios do CONFAZ.

4. Recurso especial não conhecido.

### **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, vencidos a Sra. Ministra Relatora e o Sr. Ministro Luiz Fux, não conhecer do recurso especial, nos termos do voto do

## JURISPRUDÊNCIA

Sr.Ministro Castro Meira, que lavrará o acórdão. Votaram com o Sr. Ministro Castro Meira os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido.

Brasília, 09 de junho de 2010(data do julgamento).

Ministro Castro Meira  
Relator p/Acórdão

RECURSO ESPECIAL Nº 1.137.441 - MG (2009/0081861-6)

RECORRENTE : ESTADO DE MINAS GERAIS  
PROCURADOR : CÉLIO LOPES KALUME E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FÁBIO DOS SANTOS CARVALHO  
ADVOGADO : MAURO HELENO LADEIRA DE OLIVEIRA  
E OUTRO(S)

### RELATÓRIO

**A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON:** Cuida-se de recurso especial interposto com fundamento nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais assim ementado:

ICMS - ISENÇÃO - PORTADOR DE DEFICIÊNCIA FÍSICA. Faz jus ao benefício isencional do ICMS, o portador de deficiência física que comprove a necessidade de adaptação especial no veículo adquirido, ainda que tal adaptação seja um item de fábrica. (f. 105)

Nas razões de recurso, aponta-se violação da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 77/04 e do art. 111 do CTN, prequestionados na origem, sustentando, em síntese, que:

a) a CF exige que os benefícios fiscais em ICMS sejam concedidos na forma prevista em lei complementar, exigindo-se, na forma da LC 24/75, a celebração de convênio para a validade do benefício;

**b)** a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 77/04 concedeu isenção de ICMS aos veículos especialmente adaptados à necessidade do deficiente, sendo que, no caso, o veículo objeto da questão jurídica não foi especialmente adaptado, caracterizando-se como veículo convencional portador de *câmbio automático*;

**c)** interpreta-se literalmente as normas que excluem o crédito tributário interpretam-se restritivamente;

**d)** o aresto recorrido diverge do entendimento fixado no RMS 9051/PB, segundo o qual *a direção hidráulica não é um equipamento especialmente adaptado para deficientes físicos, nem o é o câmbio automático ou hidramático*;

**e)** a alteração promovida no ordenamento jurídico estadual pela Lei 16.513, de dezembro de 2006, não se aplica ao caso, já que o mandado de segurança foi impetrado em setembro de 2006. Ao final pugna pela reforma do aresto recorrido. (fls. 116/119)

Sem contrarrazões (f. 129), o recurso foi inicialmente inadmitido (fls. 131/132).

No Agravo de Instrumento 1.094.182/MG, dei provimento à irresignação para melhor examinar o recurso especial (f. 147).

O julgamento foi suspenso em razão da Turma, à unanimidade, decidir levar a questão do cabimento de recurso especial que tenha por objeto norma de convênio à 1ª. Seção.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.137.441 - MG (2009/0081861-6)

RELATORA	:	MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE	:	ESTADO DE MINAS GERAIS
PROCURADOR	:	CÉLIO LOPES KALUME E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FÁBIO DOS SANTOS CARVALHO
ADVOGADO	:	MAURO HELENO LADEIRA DE OLIVEIRA E OUTRO(S)

## VOTO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relatora): Superada a questão de ordem, passo a examinar o recurso especial.

Para acolher a pretensão autoral, o aresto recorrido assentou-se nos seguintes fundamentos:

1) a Lei Estadual 6.763/75 e o Convênio ICMS 77/2004 prevêm isenção de ICMS para os portadores de deficiência física, na aquisição de carros adaptados;

2) para o gozo da isenção em tela, o postulante não precisa comprovar ser deficiente físico, mas provar que possui uma deficiência que o incapacite de dirigir veículo sem adaptação; e

3) laudo do Detran atesta a deficiência física/motora (ferida penetrante na região rural esquerda com lesão nervoso/vascular) e a conseqüente necessidade de adaptação do veículo com câmbio automático, que não deve ser desconsiderada na espécie por ser um item de série dos veículos.

A redação dos dispositivos prequestionados na origem é a seguinte:

Lei 6.763/75:

Art. 7º - O imposto não incide sobre:

XXV - saída, em operação interna, de veículo automotor novo com até 127 HP de potência bruta (SAE), destinado a motorista portador de deficiência físico-motora cuja habilitação seja restrita a veículo especialmente equipado, ainda que apenas com direção hidráulica ou câmbio automático, de série ou não (inciso acrescentado pelo art. 1º da Lei 16.513, de 21/12/2006);

Convênio 77/2004:

Cláusula 1ª - Ficam isentas do ICMS as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo até 127HP de potência bruta (SAE), especialmente adaptado para ser dirigido por motorista portador de deficiência física incapacitado para dirigir veículo convencional (normal), desde que as respectivas operações de saída sejam amparados por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nos termos da legislação federal vigente.

Inicialmente afastou a divergência jurisprudencial porque o acórdão proferido no RMS 9.051/MG tem por fundamento jurídico o Convênio ICMS 43/94 e não o Convênio ICMS 77/2004, de modo que o suporte fático pode ter sua eficácia normativa variável conforme a norma jurídica

que sobre ele incide. Assim, não há semelhança fática entre a questão jurídica abordada nos acórdãos recorrido e paradigma.

A violação da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 77/2004 é passível de ser apreciada em sede de recurso especial, diante da natureza jurídica que ostentam os convênios normativos de ICMS em nosso sistema constitucional tributário, equivalendo à lei complementar, lei nacional, cuja função é a regulação e disciplina de interesses federativos.

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ICMS - ELEVADORES - VENDA A EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL - ALÍQUOTA INTERESTADUAL - DESCABIMENTO - RECURSO ESPECIAL - CONVÊNIO 71/1989 - CABIMENTO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL - AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO.

1. Cabível recurso especial com fundamento em violação em convênio normativo de ICMS quando se revestir do caráter de norma nacional, como na espécie caracteriza-se o Convênio ICMS 71, de 1989, que versa sobre aplicação de alíquota interestadual entre os Estados-membros, regulamentando e uniformizando a aplicação do art.

155, § 2º, VII, da Constituição Federal.

2. A alíquota interestadual é aplicável nas operações interestaduais de venda de bens ou mercadorias com empresas de construção civil quando estas aplicam os bens ou mercadorias em obras realizadas sob sua supervisão ou quando revendem as mercadorias a terceiros. No mesmo sentido é o art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar 116/2003.

3. O quadro fático delineado no acórdão recorrido demonstra que a aquisição de elevadores se deu para aplicação em obra própria, caracterizando o consumo e desnaturando a qualidade de contribuinte do imposto.

4. Divergência jurisprudencial não evidenciada ante a ausência do necessário cotejo analítico, técnica processual empregada para evidenciar a semelhança fática e a conclusão jurídica diversa entre o acórdão recorrido e o(s) acórdão(s) indicado(s) como paradigma(s).

5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido.

(REsp 1102450/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 25/08/2009)

No mais, a interpretação do voto condutor apresenta-se consentânea com a finalidade da isenção - minorar os custos de aquisição de veículo apropriado à deficiência física do beneficiário -, bem como com a prova produzida nos autos - laudo do DETRAN -, pois se o câmbio automático é suficiente para atenuar a incapacidade física do portador de deficiência física no ato de dirigir, deve-se compreendê-lo no âmbito da isenção.

Quando a lei dispôs que o veículo precisa ser adaptado está levando em conta a natureza da deficiência do consumidor e não que o veículo deva necessariamente sofrer adaptação externa à deficiência do condutor. O item contido no veículo deve ter eficácia na facilitação do ato de dirigir para estar inserido no alcance da isenção, não havendo necessidade de que tenha sido feito ou adaptado exclusivamente para ele. Antes todas as montadoras criassem veículos próprios para atender aos portadores de deficiência física com itens de série que viabilizassem o ato de dirigir ou atenuassem o desconforto gerado pela incapacidade física.

O CTN, ao determinar que as formas de exclusão do crédito tributário devam ser interpretadas restritivamente, não afasta o valor da interpretação sistemática e teleológica, principalmente no que pertine à isenção, norma por natureza discriminatória que só não ofende o princípio da isonomia quando sua finalidade é albergada por um princípio constitucional.

Com efeito, o operador do Direito tributário deve levar em consideração todo o sistema normativo na interpretação da legislação tributária, em especial quando envolver valores caros e fundantes de nossa sociedade como a dignidade da pessoa humana e promoção das ações afirmativas, nos termos em que prescrito na Lei 7.853/89:

Art. 1º Ficam estabelecidas normas gerais que asseguram o pleno exercício dos direitos individuais e sociais das pessoas portadoras de deficiências, e sua efetiva integração social, nos termos desta Lei.

§ 1º Na aplicação e interpretação desta Lei, serão considerados os valores básicos da igualdade de tratamento e oportunidade, da justiça

social, do respeito à dignidade da pessoa humana, do bem-estar, e outros, indicados na Constituição ou justificados pelos princípios gerais de direito.

O art. 2º do referido diploma legal determina que:

Art. 2º Ao Poder Público e seus órgãos cabe assegurar às pessoas portadoras de deficiência o pleno exercício de seus direitos básicos, inclusive dos direitos à educação, à saúde, ao trabalho, ao lazer, à previdência social, ao amparo à infância e à maternidade, e de outros que, decorrentes da Constituição e das leis, propiciem seu bem-estar pessoal, social e econômico.

Destarte, não pode a Fazenda Pública amesquinhar tais valores sob o fundamento de um único dispositivo legal que sequer veda a conclusão obtida no aresto recorrido.

Por fim, o Convênio ICMS 77/2004 é institutivo ou concessivo, de modo que o direito subjetivo do contribuinte deficiente físico deriva dele próprio, sem necessidade de lei do ente federativo criando o benefício, ou seja, é o próprio convênio a fonte normativa do direito subjetivo à isenção (individual) e, portanto, tal direito já assistia ao recorrido antes mesmo da alteração da Lei 6.763/75 pela Lei 16.513/2006.

Com estas considerações, nego provimento ao recurso especial.

É o voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.137.441 - MG (2009/0081861-6)

RELATORA	:	MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE	:	ESTADO DE MINAS GERAIS
PROCURADOR	:	CÉLIO LOPES KALUME E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FÁBIO DOS SANTOS CARVALHO
ADVOGADO	:	MAURO HELENO LADEIRA DE OLIVEIRA E OUTRO(S)

**VOTO**

EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Sr. Presidente, não há dúvida de que há precedentes desta Corte admitindo recurso especial por ofensa ao Convênio ICMS nº 66.

Todavia, este Convênio tem uma peculiaridade que o distingue dos demais.

Como sabemos, o Convênio ICMS nº 66 teve origem na autorização dada pelo art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias-ADCT para que os Estados regulassem provisoriamente o ICMS, nos termos da LC 24/75, até que o Congresso Nacional editasse a lei complementar desse imposto.

Portanto, esse Convênio, até a edição da LC 87/96, serviu como regra geral de caráter nacional para o ICMS, extraindo seu fundamento de validade diretamente do Texto Constitucional.

Foi nessa linha que bem percebeu o tributarista Ricardo Alexandre, que é citado no voto da Sra. Ministra Eliana Calmon, quando disse o seguinte:

“No que concerne ao ICMS, alguns convênios têm previsão constitucional sendo, portanto, normas primárias de hierarquia legal, não podendo ser classificados como atos meramente complementares.” (in *Direito Tributário Esquemático*, 2ª Edição, São Paulo, etc.).

Então, a diferença entre o Convênio ICMS nº 66 e os demais ajustes estabelecidos entre os Estados é exatamente o fundamento de validade. Esse Convênio, por assim dizer, tem o *status* de lei complementar, dado o seu caráter geral, tal como exigido pelo art. 146, III, da CF/88.

O recurso especial, nos termos do art. 105, III, “a”, da CF/88, serve como instrumento para uniformizar a interpretação dada às leis federais. A regra deve ser interpretada com temperança e moderação, para que não tragamos para a competência desta Corte a tarefa árdua de examinar cada um dos inúmeros convênios editados anualmente pelo CONFAZ.

Com essas breves considerações, e não obstante louve o trabalho da eminente Ministra Relatora, que trouxe um estudo sistemático a respeito do perfil dos convênios, no que diz respeito especialmente sobre essa matéria, permito-me divergir, para não conhecer do recurso especial.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.137.441 - MG (2009/0081861-6)

RELATORA	:	MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE	:	ESTADO DE MINAS GERAIS
PROCURADOR	:	CÉLIO LOPES KALUME E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FÁBIO DOS SANTOS CARVALHO
ADVOGADO	:	MAURO HELENO LADEIRA DE OLIVEIRA E OUTRO(S)

### **VOTO-PRELIMINAR**

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN: Sr. Presidente, em debate o cabimento de Recurso Especial para discutir o Convênio ICMS 77/2006, ou seja, se o referido ato normativo integra o conceito de lei federal.

A e. Ministra Eliana Calmon sabe da minha posição, que é no sentido de que o nosso entendimento acerca do que vem a ser lei federal é rigoroso demais. Mas não me sinto em condições – apenas no que tange a esses convênios de natureza tributária e não em relação a outros atos normativos que entendo tão ou mais importantes para a solução de conflitos que são fundamentais para o nosso País – de mudar a jurisprudência da nossa Seção.

Peço vênias para acompanhar o voto do Sr. Ministro Castro Meira e, portanto, não conhecer do Recurso Especial.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.137.441 - MG (2009/0081861-6)

## **VOTO-PRELIMINAR**

O EXMO. SR. MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO: Sr. Presidente, peço vênia à ilustre Ministra Eliana Calmon, como sempre, nos seus votos irresponsáveis dentro do raciocínio que S. Exa. desenvolve, mas acompanho a ordem de ideias do Sr. Ministro Castro Meira.

Penso que é uma questão de determinar a natureza do convênio, se ele se enquadra naquilo que poderíamos dizer no sentido de lei lato sensu. E o critério ficou esclarecido: a fonte desse convênio. No caso que temos conhecido, ele tem a Constituição como sua fonte imediata, o que não aconteceria com outros que têm a Constituição apenas como fonte mediata, ou seja, têm amparo na lei.

É O VOTO.

## **RECURSO ESPECIAL Nº 1.137.441 - MG (2009/0081861-6)**

## **VOTO-PRELIMINAR**

### **O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES:**

Sr. Presidente, igualmente, peço vênia à Sra. Ministra Eliana Calmon, mas entendo que nos convênios sem o anteparo constitucional seria dar uma amplitude, uma largueza muito grande à competência constitucional de uniformização da nossa Corte, embora isso finde até por causar uma frustração aos jurisdicionados. Porém entendo que, por força de eventual reforma legal ou constitucional, poderíamos até repensar, mas até aqui não me sinto à vontade para mudar o entendimento da Casa.

Acompanho a divergência.

## **CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro:  
20090081861-6

[PROCESSO\_  
ELETRONICO]

REsp 1137441/MG

Números Origem: 10024062193412 10024062193412002  
10024062193412003 200802070760

PAUTA: 26052010

JULGADO: 09062010

**Relatora**

Exma. Sra. Ministra **ELIANA CALMON**

**Relator para Acórdão**

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **TEORI ALBINO ZAVASCKI**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **MOACIR GUIMARÃES MORAIS FILHO**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : ESTADO DE MINAS GERAIS  
PROCURADOR : CÉLIO LOPES KALUME E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FÁBIO DOS SANTOS CARVALHO  
ADVOGADO : MAURO HELENO LADEIRA DE OLIVEIRA  
E OUTRO(S)

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

**CERTIDÃO**

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

## JURISPRUDÊNCIA

“A Seção, por maioria, vencidos a Sra. Ministra Relatora e o Sr. Ministro Luiz Fux, não conheceu do recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Castro Meira, que lavrará o acórdão.”

Votaram com o Sr. Ministro Castro Meira os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido.

Brasília, 09 de junho de 2010

Carolina Vêras

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 16/12/2010).

Decisões Monocráticas

### **ICMS. ISENÇÃO CONCEDIDA POR CONVÊNIO PARA A REALIZAÇÃO DE OBRA PÚBLICA. INEXISTÊNCIA DE CONDIÇÃO. REVOGAÇÃO PURA E SIMPLES.**

EMB.DIV. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 112.613

ORIGEM:

PROCED.: RIO DE JANEIRO

RELATOR: MIN. DIAS TOFFOLI

EMBTE. (S): ESTADO DO RIO DE JANEIRO

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

EMBDO. (A/S): CIA.FORCA E LUZ CATAGUAZES LEOPOLDINA

ADV.(A/S): ROBERTO MUNERATTI FILHO E OUTRO (A/S)

Decisão

Vistos.

Trata-se de embargos de divergência em recurso extraordinário (folhas 307 a 318), interpostos pelo Estado do Rio de Janeiro, contra acórdão proferido pela Segunda Turma desta Corte, assim ementado:

“Isenção tributária. Convênios para isenção de ICM. A isenção de ICM concedida tendo em vista projeto de obra de interesse público, não constitui pura liberalidade, pois é condicionada a execução daquele projeto. Os Convênios posteriores que previrem novas condições para a concessão da isenção não alcançam aquela relativa a projeto de interesse nacional em plena execução.

Recurso conhecido e desprovido” (folha 305).

Assevera o embargante que a aludida decisão teria divergido de outras, proferidas por este Supremo Tribunal Federal, que consideraram que a isenção em tela deveria ser caracterizada como pura e simples, portanto sem prazo certo de validade, podendo ser revogada a qualquer tempo, sem que se constituam direitos adquiridos de nenhuma espécie sobre seus termos afinal revogados.

Para a demonstração analítica da divergência, colacionou aos autos cópias de diversos acórdãos (folhas 319 a 364).

Admitido o processamento dos embargos (folha 366), adveio impugnação do embargado (folhas 368 a 387), manifestando-se, por fim, a douta Procuradoria-Geral da República pelo provimento dos embargos (folhas 394 a 396).

Decido.

O recurso de embargos de divergência tem cabimento contra decisão de uma das Turmas desta Corte que venha a divergir de julgamento proferido pela outra Turma, ou pelo Plenário (CPC, artigo 546, inciso II).

A matéria vem disciplinada no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, o qual, em seu artigo 330 normatiza o cabimento desse tipo de recurso em decisões proferidas em recurso extraordinário ou em agravo de instrumento.

E no caso presente, a divergência é manifesta, conforme bem demonstrado pelo embargante, pois o acórdão proferido nestes autos entendeu que as isenções de ICM concedidas por convênio, para projetos de obra

de interesse público, não se constituem em meras liberalidades, não podendo ser modificadas por convênios posteriores.

E a tese contrária, referente à qualificação dessas isenções como sendo do tipo “puro e simples”, sem ônus ou contraprestações, a permitir imediata revogabilidade, sem que se estabeleçam situações de direito adquirido em face do conteúdo de convênios revogados, acabou por prevalecer, quando submetida a apreciação pelo Plenário desta Corte.

Assim, quando do julgamento do RE nº 113.149/SP, Relator o Ministro **Moreira Alves**, restou sedimentado tal entendimento, por meio de julgado assim ementado:

“ICM. Isenção prevista para a saída das máquinas e equipamentos adquiridos para projeto de obra de interesse público, em execução. Convênios 9/75, 11/81 e 24/81. Revogação dessa isenção. Quem tem direito a isenção em causa não é o “contribuinte de fato”, ou seja, o comprador das máquinas e equipamentos nacionais destinados a implementação de projetos que consultem aos interesses do país, mas, sim, o “contribuinte de direito”, que é o fabricante deles. A este não se exige que assuma qualquer obrigação em contrapartida da isenção, nem lhe é ela concedida por prazo determinado. Portanto, essa isenção, por não ser condicionada, nem a termo, para o seu titular, pode ser revogada a qualquer tempo, inexistente direito adquirido a ela. Recurso extraordinário conhecido e provido” (j. 5/10/89).

Tal entendimento acabou por prevalecer neste Corte, a partir de então, podendo ser citado outro precedente de Plenário que se seguiu àquele, representado pelo julgamento do RE nº 114.863/RJ, Relator o Ministro **Moreira Alves**:

“DESDOBRAMENTO DO RE, NO MESMO INSTRUMENTO (E ISSO POR JÁ SE ENCONTRAREM OS AUTOS NESTA CORTE), EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO E EM RECURSO ESPECIAL, JULGANDO-SE AQUELE EM PRIMEIRO LUGAR POR PODER SER, NO CASO, A QUESTÃO CONSTITUCIONAL DE

MÉRITO PREJUDICIAL DA RELATIVA A HONORÁRIOS DE ADVOGADO, QUE É ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 528. ICM. ISENÇÃO PREVISTA PARA A SAÍDA DAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ADQUIRIDOS PARA PROJETO DE OBRA DE INTERESSE PÚBLICO, EM EXECUÇÃO. CONVÊNIOS 9/75, 11/81 E 24/81. REVOGAÇÃO DESSA ISENÇÃO. AO TERMINAR O JULGAMENTO DO RE 113.149, O PLENÁRIO DESTA CORTE DIRIMIU A CONTROVÉRSIA ENTRE SUAS TURMAS, DECIDINDO: ‘QUEM TEM DIREITO A ISENÇÃO EM CAUSA NÃO É O ‘CONTRIBUINTE DE FATO’, OU SEJA, O COMPRADOR DAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS NACIONAIS DESTINADOS A IMPLEMENTAÇÃO DE PROJETOS QUE CONSULTEM AOS INTERESSES DO PAÍS, MAS, SIM, O ‘CONTRIBUINTE DE DIREITO’, QUE É O FABRICANTE DELES. A ESTE NÃO SE EXIGE QUE ASSUMA QUALQUER OBRIGAÇÃO EM CONTRAPARTIDA DA ISENÇÃO, NEM LHE É ELA CONDICIONADA, NEM A TERMO, PARA O SEU TITULAR, PODE SER REVOGADA A QUALQUER TEMPO, INEXISTENTE DIREITO ADQUIRIDO A ELA’. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO, MAS NÃO PROVIDO. E, POR ESTA DECISÃO NÃO PREJUDICAR O RECURSO ESPECIAL RELATIVO A HONORÁRIOS DE ADVOGADO (DIVERGÊNCIA COM A SÚMULA 512), DETERMINA-SE QUE, PASSADA ELA EM JULGADO, SEJAM OS PRESENTES AUTOS REMETIDOS AO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, A FIM DE QUE ELE JULGUE, COMO ENTENDER DE DIREITO, O MENCIONADO RECURSO ESPECIAL” (j. 14/12/1989).

Vê-se que dessa orientação que veio a pacificar-se nesta Suprema Corte a respeito do tema, apartou-se o acórdão ora embargado, fato a ensejar sua reforma, bem como da decisão do tribunal de origem, para que reste afinal denegada a ordem impetrada pela embargada.

Ante o exposto, nos termos do artigo 557, § 1º, do Código do Processo Civil, conheço dos embargos e lhes dou provimento, para, cassando a

decisão embargada, prover o recurso extraordinário, para denegar a segurança objeto da impetração.

Custas pela impetrante, não havendo que se falar em condenação em honorários de advogado, nos termos da Súmula nº 512 desta Corte.

Publique-se.

Brasília, 26 de agosto de 2010.

Ministro DIAS TOFFOLI

RELATOR

(Decisão monocrática publicada no DJe 25.11.2010, p. 94).

**PIS E COFINS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. LEI N. 9.718/98. INCIDÊNCIA.**

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 716.675  
ORIGEM: AMS - 200361000350487 - TRIBUNAL REGIONAL  
FEDERAL

PROCED.: SÃO PAULO

RELATORA: MIN. ELLEN GRACIE

AGTE.(S): MATEPLA TELECOMUNICAÇÕES PLANEJAMEN-  
TO E PROJETOS LTDA

ADV.(A/S): LUIZ OTÁVIO PINHEIRO BITTENCOURT

AGDO.(A/S): UNIÃO

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

1.Trata-se de agravo regimental de decisão que negou seguimento a agravo de instrumento por entender que a decisão agravada não diverge da jurisprudência desta Corte que reconhece a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98.

2.A parte agravante alega que o recurso extraordinário não contestou a constitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98. Aduz que o extraordinário pretendeu aplicar aos presentes autos decisão desta Corte que declarou que a locação de bens móveis não está sujeita à tributação pelo Imposto Sobre Serviços – ISS, pois não é serviço, sustentando que tal

declaração tem reflexo sobre as contribuições para o PIS e o COFINS, tornando-as inexigíveis.

3. Assiste razão à parte agravante. De fato, o recurso extraordinário, em momento algum contestou a constitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98 (fls. 19-31). Assim, **reconsidero** a decisão agravada e passo a analisar o agravo de instrumento.

4. Trata-se de agravo de instrumento de decisão que inadmitiu recurso extraordinário interposto contra acórdão no qual se discute, além da constitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, a incidência do PIS e do COFINS sobre as operações de locação de bens móveis.

No RE, a parte agravante sustenta que a atividade de locação de bens móveis não se enquadra nas hipóteses de incidência do PIS e do COFINS, pois não é venda de mercadoria nem prestação de serviço.

5. O recurso não merece prosperar. Preliminarmente verifica-se que o recurso extraordinário não indicou os dispositivos constitucionais que teriam sido violados. Assim, a deficiência das alegações recursais impede a exata compreensão da controvérsia, pois não ataca, com a objetividade necessária, os motivos do acórdão recorrido. Inviável, portanto, o processamento do recurso extraordinário, dada a incidência, na espécie, do óbice da Súmula STF 284.

6. Ademais, o Tribunal de origem decidiu a questão com fundamento na legislação infraconstitucional pertinente à matéria. Veja-se trecho da ementa:

*“Mesmo que afastadas a majoração da base de cálculo da COFINS e do PIS, a impetrante não estaria desobrigada do recolhimento das referidas contribuições sociais, uma vez que a receita auferida com o aluguel de bens móveis de propriedade da impetrante inclui-se no conceito de faturamento previsto na legislação anterior, no caso as Leis Complementares 07/70 e 70/91 que instituíram, respectivamente, o PIS e a COFINS.”* (fl. 17).

Dessa forma, para divergir da conclusão a que chegou o Tribunal *a quo*, cumpriria examinar a legislação infraconstitucional (Leis Complementares 07/70 e 70/91), o que impede o trânsito do recurso extraordinário.

7. Por fim, em casos semelhantes ao dos presentes autos, o Supremo Tribunal Federal tem se posicionado no sentido de que mesmo após a declaração da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, permanece a incidência do PIS e da COFINS sobre a atividade de locação de bens móveis. Assim se pronunciou esta Corte no RE 371.258-AgR/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 2ª Turma, DJ 27.10.2006, cujo acórdão porta a seguinte ementa:

*“RECURSO. Extraordinário. COFINS. Locação de bens imóveis. Incidência. Agravo regimental improvido. O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.”*

Nesse mesmo sentido: RE 529.156/RS, rel. Min. Dias Toffoli, DJe 28.5.2010; RE 600.492/RJ, rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 18.02.2010; RE 535.314/RJ, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 24.8.2010; e RE 715.151/SP, rel. Min. Ayres Britto, DJe 15.2.2010; entre outros.

8. Ante o exposto, **nego seguimento** ao agravo de instrumento (art. 557, *caput*, do CPC).

Publique-se.

Brasília, 03 de dezembro de 2010.

Ministra Ellen Gracie

Relatora

(Decisão publicada no DJe n. 244/2010, 15/12/2010, p. 95/96).

## **IPI. SELETIVIDADE DAS ALÍQUOTAS. PODER DISCRICIONÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0045258-47.2000.4.03.6100/SP  
2000.61.00.045258-1/SP

RELATORA	Desembargadora Federal CONSUELO
APELANTE	YOSHIDA
ADVOGADO	MELHORAMENTOS PAPÉIS LTDA
APELADO	GUILHERME CEZAROTI
ADVOGADO	União Federal (FAZENDA NACIONAL)
	FERNANDO NETTO BOITEUX E
	ELYADIR FERREIRA BORGES

### DECISÃO

Trata-se de apelação em mandado de segurança, objetivando o reconhecimento da inexigibilidade do IPI sobre a produção de papel higiênico, à alíquota de 12%, fixada pela Tabela de Incidência do IPI, aprovada pelo Decreto-Lei nº 1.199/71, em face de sua inconstitucionalidade, pela violação do princípio da seletividade.

A liminar foi indeferida.

O r. Juízo *a quo* **denegou a segurança**. Sem fixação de honorários advocatícios.

Apelou a impetrante, requerendo a reforma do julgado, em face da essencialidade do produto em questão.

Com contrarrazões, subiram os autos a este Tribunal.

O Ministério Público Federal opinou pela manutenção da r. sentença.

Passo a decidir com fulcro no art. 557 e parágrafos do Código de Processo Civil, na redação dada pela Lei nº 9.756/98.

Entre os impostos de competência da União, encontra-se o imposto sobre produtos industrializados - IPI, previsto no art. 153, inc. IV, da CF, cujo §3º estabelece dois princípios básicos de sua instituição e cobrança: o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, em razão do qual as alíquotas do IPI devem ser estabelecidas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo e o princípio da não-cumulatividade.

No caso em espécie, tratando-se da fixação de alíquota do IPI, em observância ao princípio da seletividade, atribuição esta situada no âmbito exclusivamente discricionário da Administração, não pode o Judiciário imiscuir-se na questão, para determinar a valoração a ser atribuída, cabendo apenas a análise da constitucionalidade e da legalidade dos atos

praticados. Inexistentes tais irregularidades, uma vez que a alíquota foi fixada dentro dos ditames legais vigentes à época, não assiste razão aos argumentos da ora apelante.

Nesse sentido, cito os seguintes precedentes jurisprudenciais:

*AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. DECRETO N. 420/92. LEI N. 8.393/91. IPI. ALÍQUOTA REGIONALIZADA INCIDENTE SOBRE O ACÚCAR. ALEGADA OFENSA AO DISPOSTO NOS ARTS. 150, I, II e § 3º, e 151, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUCIONALIDADE.*

*1. O Decreto n. 420/92 estabeleceu alíquotas diferenciadas - incentivo fiscal - visando dar concreção ao preceito veiculado pelo artigo 3º da Constituição, ao objetivo da redução das desigualdades regionais e de desenvolvimento nacional. Autoriza-o o art. 151, I da Constituição.*

*2. A alíquota de 18% para o açúcar de cana não afronta o princípio da essencialidade. Precedente.*

*3. A concessão do benefício da isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, cujo controle é vedado ao Judiciário. Precedentes.*

*Agravo regimental a que se nega provimento.*

(STF. AI-AgR 630997/MG, Segunda Turma, rel. Ministro Eros Grau, j. 24/04/2007, DJ 18/05/2007)

*TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. DECRETO-LEI Nº 1.199/71. ART. 4º. SELETIVIDADE DO TRIBUTO. DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTA. PODER DISCRICIONÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.*

*I - Originariamente, cuida-se de Mandado de Segurança preventivo impetrado visando impedir o recolhimento de IPI sobre as safras de açúcar referentes à safra de 2000/2001.*

*II - No presente Recurso Especial, sustentou-se que o Decreto nº 2.917/98 violou o art. 4º do Decreto-Lei nº 1.199/71, porquanto teria o Poder Executivo desconsiderado as regras previstas neste último preceito, ante a ausência de expressa motivação quanto à seletividade do IPI. Afirma-se, ainda, que o Administrador Público desconsiderou a essencialidade do produto, ainda nos termos do referido art. 4º do Decreto-Lei nº 1.199/71.*

*III - Esta Egrégia Primeira Turma, no julgamento do Recurso Especial nº 704.917/RS, em tudo aplicável à espécie, relatado pelo Eminentíssimo Ministro JOSÉ DELGADO, aderiu à seguinte conclusão, verbis: "O Decreto nº 2.501/98 regulamentou a matéria na forma desejada pelo Governo Federal, que mantém a intervenção no setor, ainda que de forma mitigada. Cabe a ele, de forma discricionária, escolher os rumos da política sucroalcooleira, utilizando-se, caso necessário, do IPI, tributo com função extrafiscal, de maneira que, sem a demonstração cabal de vícios de legalidade na norma regulamentadora, não é possível ao Poder Judiciário imiscuir-se nesta seara. Conforme leciona Hely Lopes Meirelles, "Os agentes políticos (...) são as autoridades públicas supremas do Governo e da Administração na área de sua atuação, pois não estão hierarquizadas, sujeitando-se apenas aos graus e limites constitucionais e legais de jurisdição ." (Direito Administrativo Brasileiro. Malheiros. 29ª ed. p. 77)." (DJ de 27/06/2005)*

*IV - No mesmo sentido, é a orientação firmada no âmbito da Colenda Segunda Turma desta Corte: REsp nº 439.059/PR, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 22/03/2004.*

*V - Recurso Especial improvido.*

(STJ. RESP. 781.653/RS, Primeira Turma, relator Ministro Francisco Falcão, j. 13/12/2005, DJ 13/2/2006)

*TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - IPI - AÇÚCAR - LEI 8.393/91 - DECRETO 420/92 - ALÍQUOTA DE 18% - AUSÊNCIA DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA SELETIVIDADE E ISONOMIA.*

*1. ...*

*2. ...*

*3. O juízo de essencialidade relacionado ao produto cabe ao legislador. Assume, desse modo, caráter discricionário que não pode ser alterado pela livre vontade do julgador sem demonstração de desobediência à Constituição, à legislação ou ao próprio princípio da razoabilidade, razão pela qual, a fixação de alíquotas em função de política nacional de preços não pode ser obstada pelo Judiciário.*

(AMS 97.03.006596-1, Sexta Turma, relator Juiz Federal Convocado Miguel di Pierro, j. 27/9/2006, DJ 4/12/2006)

*Dessa forma, a r. sentença deve ser integralmente mantida.*

JURISPRUDÊNCIA

Em face de todo o exposto, com supedâneo no art. 557, *caput*, do Código de Processo Civil, **nego seguimento à apelação.**

Publique-se e, após o decurso do prazo legal, baixem os autos à vara de origem.

Intimem-se.

São Paulo, 02 de dezembro de 2010.

Consuelo Yoshida

Desembargadora Federal

(Decisão publicada no DE do JF 3ª Região de 15/12/2010, p. 215/216).

Ementas

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVO. ANÁLISE PRÉVIA DA EXISTÊNCIA DE DÉBITOS PARA COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. LEGALIDADE.**

APELAÇÃO/REEXAME      NECESSÁRIO      Nº      0202512-47.1995.4.03.6104/SP  
97.03.017880-4/SP

RELATOR	Desembargador Federal NERY JUNIOR
APELANTE	União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
APELADO	OWADA
ADVOGADO	Petróleo Brasileiro S/A - PETROBRAS
REMETENTE	FABIO ROSAS e outros
No. ORIG.	JUIZO FEDERAL DA 2ª VARA DE SANTOS
	Sec Jud SP
	95.02.02512-1 2 Vr SANTOS/SP

EMENTA

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PRETENSÃO DO CONTRIBUINTE À RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO PAGO A MAIOR. DIREITO DO FISCO DE ANTES FAZER A COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS DO CONTRIBUINTE. ART. 7º, § 1º, DO DE-

CRETO-LEI 2.287/86. PRECEDENTES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

1. Pretensão do contribuinte à restituição de tributos pagos a maior.

2. O § 1º do art. 7º do Decreto-lei 2.287/86 permite que a Secretaria da Receita Federal, antes de fazer restituição ou ressarcimento de tributos, poderá fazer a compensação com débitos do contribuinte, nos termos regulamentados pela IN 05/87.

3. Manifestando-se sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que somente é devida a restituição em dinheiro de impostos federais se ela for precedida de compensação pelo Fisco de eventuais débitos do contribuinte.

4. Provimento da apelação e da remessa oficial, com a inversão dos ônus da sucumbência.

ACÓRDÃO

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

São Paulo, 02 de setembro de 2010.

Rubens Calixto

Juiz Federal Convocado

(Ementa publicada no DE da JF 3ª Região de 13/09/2010, p. 337).

**REGIME TRIBUTÁRIO ESPECIAL. QUESTIONAMENTO PELO MINISTÉRIO PÚBLICO. LEGITIMIDADE. LESIVIDADE AO PATRIMÔNIO PÚBLICO.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 576.155

ORIGEM: AC - 20050111015942 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL

PROCED.: DISTRITO FEDERAL

RELATOR: MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

RECTE.(S): MINISTÉRIO PÚBLICO DO DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS

RECDO.(A/S): BRINK MOBIL EQUIPAMENTOS EDUCACIONAIS LTDA

ADV.(A/S): JACQUES VELOSO DE MELO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S): DISTRITO FEDERAL

ADV.(A/S): PGDF - TIAGO STREIT FONTANA

INTDO.(A/S): UNIÃO

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

**Decisão:** Após o relatório, o Tribunal deliberou adiar o julgamento. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello e, nesta deliberação, o Senhor Ministro Cezar Peluso. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 19.12.2008.

**Decisão:** Reiniciado o julgamento, o Tribunal indeferiu requerimentos de participação de terceiros na condição de *amici curiae*, suscitados pelo Gilmar Mendes. Em seguida, o Tribunal deliberou adiar o julgamento. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, ocasionalmente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Eros Grau. Plenário, 18.02.2009.

**Decisão:** Preliminarmente, o Tribunal indeferiu o pedido de adiamento do julgamento. Em seguida, após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski (Relator), que dava provimento ao recurso, e os votos dos Senhores Ministros Menezes Direito, Cármen Lúcia e Eros Grau, negando provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello e a Senhora Ministra Ellen Gracie. Falaram, pelo Ministério Público Federal, o Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza; pela recorrida, Brink Mobil Equipamentos Educacionais Ltda., o Dr. Jacques Veloso de Mello; pelo recorrido, Distrito Federal, o Dr. Luís Eduardo Correia Serra, Procurador do DF e, pela interessada, União, a Dra. Cláudia Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 06.05.2009.

**Decisão:** Após o voto-vista do Senhor Ministro Joaquim Barbosa e o voto do Senhor Ministro Carlos Britto, que acompanhavam o do Relator para dar provimento ao recurso, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Ellen Gracie. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Eros Grau, com voto proferido em assentada anterior. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 14.10.2009.

**Decisão:** O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, deu provimento ao recurso extraordinário, contra os votos dos Senhores Ministros Menezes Direito, Cármen Lúcia, Eros Grau e Gilmar Mendes. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausentes, ocasionalmente, o Senhor Ministro Dias Toffoli e o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, com voto proferido em assentada anterior. Plenário, 12.08.2010.

EMENTA: AÇÃO CIVIL PÚBLICA. LEGITIMIDADE ATIVA. MINISTÉRIO PÚBLICO DO DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS. TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL - TARE. POSSÍVEL LESÃO AO PATRIMÔNIO PÚBLICO. LIMITAÇÃO À ATUAÇÃO DO *PARQUET*. INADMISSIBILIDADE. AFRONTA AO ART. 129, III, DA CF. REPERCUSÃO GERAL RECONHECIDA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

I. O TARE não diz respeito apenas a interesses individuais, mas alcança interesses metaindividuais, pois o ajuste pode, em tese, ser lesivo ao patrimônio público.

II. A Constituição Federal estabeleceu, no art. 129, III, que é função institucional do Ministério Público, dentre outras, “*promover o inquérito e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos*”. Precedentes.

III. O *Parquet* tem legitimidade para propor ação civil pública com o objetivo de anular Termo de Acordo de Regime Especial - TARE, em face da legitimação *ad causam* que o texto constitucional lhe confere para defender o erário.

IV. Não se aplica à hipótese o parágrafo único do artigo 1º da Lei 7.347/1985.

V. Recurso extraordinário provido para que o TJ/DF decida a questão de fundo proposta na ação civil pública conforme entender.

(Ementa publicada no DJe de 25.11.2010, p. 17).

**ICMS. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MATERIAIS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. INEXIGIBILIDADE.**

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 559.936  
ORIGEM: AC - 1997074672 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL

PROCED.: CEARÁ

RELATOR: MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

AGTE. (S): ESTADO DO CEARÁ

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

AGDO.(A/S): CONSTRUTORA FARIAS BRITO LTDA

ADV.(A/S): MARIA JOSÉ DE FARIAS MACHADO E OUTRO(A/S)

**Decisão:** A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator. Unânime. Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski. 1ª Turma, 09.11.2010.

**EMENTA:** TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÃO DE MATERIAL. EMPRESA DA CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREGO EM OBRA. INSUMOS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. COBRANÇA. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I – As empresas da construção civil – por serem, em regra, contribuintes do ISS – que adquirirem materiais em Estado com alíquotas de ICMS mais favoráveis, ao empregarem essas mercadorias como insumos em suas obras, não estão obrigadas a satisfazer a diferença da alíquota maior do Estado destinatário. Precedentes.

II – Agravo regimental improvido.

(Ementa publicada no DJe de 25.11.2010, p. 26).

**CSLL E CPMF SOBRE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 33/2001. INAPLICABILIDADE.**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 474.132**

ORIGEM: AMS - 200372080113912 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED.:SANTA CATARINA

**RELATOR: MIN. GILMAR MENDES**

RECTE.(S): INLOGS LOGISTICA LTDA

ADV.(A/S): RODRIGO DE SALAZAR E FERNANDES E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S): MARCELO DA COSTA PINTO NEVES

RECDO.(A/S): UNIÃO

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

**Decisão:** Após o voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente), dando parcial provimento ao recurso, e o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio, negando-lhe provimento, foi o julgamento suspenso para continuação em sessão próxima. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa e, neste julgamento o Senhor Ministro Celso de Mello e a Senhora Ministra Ellen Gracie. Falaram, pela recorrente, o Dr. Marcelo Neves e, pela recorrida, o Dr. Luís Carlos Martins Alves Jr., Procurador da Fazenda Nacional. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 03.12.2008.

**Decisão:** Após o voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente), dando parcial provimento ao recurso para excluir a incidência da CSLL sobre a receita de exportação, no que foi acompanhado pela Ministra Cármen Lúcia e pelos Ministros Eros Grau e Cezar Peluso; o voto do Ministro Marco Aurélio, agora reajustado, provendo parcialmente o recurso, no sentido de que a imunidade afeta a CPMF e não a CSLL; o voto do Ministro Menezes Direito, que acompanhava o Presidente quanto à CPMF, e, em parte, o Ministro Marco Aurélio quanto à CSLL, e os votos dos Ministros Ricardo Lewandowski e Carlos Britto, negando

provimento ao recurso, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Ellen Gracie. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello e, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 04.12.2008.

**Decisão:** Chamado o feito, foi o julgamento suspenso tendo em conta o empate ocorrido na votação do RE nº 564.413, devendo os autos ser imediatamente conclusos ao Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Não participa da votação o Senhor Ministro Dias Toffoli por suceder ao Senhor Ministro Menezes Direito. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 04.08.2010.

**Decisão:** O Tribunal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário, quanto à Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL), contra os votos dos Senhores Ministros Relator, Cármen Lúcia, Eros Grau, Celso de Mello e Cezar Peluso (Presidente) e, quanto à Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), contra os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio, Menezes Direito e Presidente. Não votou o Senhor Ministro Dias Toffoli por suceder ao Senhor Ministro Menezes Direito, que proferiu voto em assentada anterior. Plenário, 12.08.2010.

Recurso extraordinário. 2. Contribuições sociais. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). 3. Imunidade. Receitas decorrentes de exportação. Abrangência. 4. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita. 6. Vencida a tese segundo a qual a interpretação teleológica da mencionada regra de imunidade conduziria à exclusão do lucro decorrente das receitas de exportação da hipótese de incidência da CSLL, pois o conceito de lucro pressuporia o de receita, e a finalidade do referido dispositivo constitucional seria a desoneração ampla das exportações, com o escopo de conferir efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, I, da Constituição). 7. A norma de exoneração tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constitui-

ção também não alcança a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), pois o referido tributo não se vincula diretamente à operação de exportação. A exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(Ementa publicada no DJe de 01.12.2010, p. 18/19).

### **CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE 1/3 DE FÉRIAS. INEXIGIBILIDADE.**

AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0026980-13.2010.4.03.0000/SP 2010.03.00.026980-6/SP

RELATOR	Desembargador Federal	ANDRÉ
AGRAVANTE	NEKATSCHALOW União Federal (FAZENDA NACIONAL)	
ADVOGADO	MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA	
AGRAVADO	E AFONSO GRISSI NETO EDITORA PINI LTDA e outro	
ADVOGADO	BP S/A MARCIA DAS NEVES PADULLA e outro	
ORIGEM	JUIZO FEDERAL DA 8 VARA SAO PAULO	
AGRAVADA	Sec Jud SP DECISÃO DE FOLHAS	
Nº. ORIG.	00120623720104036100 8 Vr SAO PAULO/ SP	

#### **EMENTA**

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO LEGAL. CPC, ART. 557, § 1º. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ADICIONAL DE FÉRIAS. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A utilização do agravo previsto no art. 557, § 1º, do CPC, deve enfrentar a fundamentação da decisão agravada, ou seja, deve demonstrar que não é caso de recurso manifestamente inadmissível, improcedente,

prejudicado ou em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior. Por isso que é inviável, quando o agravante deixa de atacar especificamente os fundamentos da decisão agravada (STJ, AGREsp n. 545.307, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 06.05.04; REsp n. 548.732, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 02.03.04).

2. O STF firmou entendimento no sentido de que “somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária” (STF, AgReg em Ag n. 727.958-7, Rel. Min. Eros Grau, j. 16.12.08), não incidindo no adicional de férias (STF, AgReg em Ag n. 712.880-6, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 26.05.09). O Superior Tribunal de Justiça (STJ, EREsp n. 956.289, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 28.10.09) e a 5ª Turma do TRF da 3ª Região (TRF da 3ª Região, AC n. 0000687-31.2009.4.03.6114, Rel. Des. Fed. Ramza Tartuce, j. 02.08.10) passaram a adotar o entendimento do STF, no sentido de que não incide contribuição social sobre o terço constitucional de férias.

3. Agravo legal não provido.

#### ACÓRDÃO

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

São Paulo, 06 de dezembro de 2010.

Andre Nekatschalow

Desembargador Federal Relator

(Ementa publicada no DE da JF da 3ª Região, divulgação 13/12/2010, p. 84).

#### **FUNRURAL. INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA BRUTA. LEIS N. 8.540/92 E 9.528/97. INCONSTITUCIONALIDADE.**

AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0028729-65.2010.4.03.0000/MS 2010.03.00.028729-8/MS

RELATORA	Desembargadora Federal CECILIA MELLO
AGRAVANTE	União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA E AFONSO GRISI NETO
AGRAVADA	DECISÃO DE FOLHAS 79/81
PARTE AUTORA	ANTONIO OLINTO RODRIGUES FURTADO e outro
ADVOGADO	MARCOS DE LACERDA AZEVEDO e outro
ORIGEM	JUIZO FEDERAL DA 2 VARA DE CAMPO GRANDE Sec Jud MS
Nº. ORIG.	00055322620104036000 2 Vr CAMPO GRANDE/MS

#### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL: AGRAVO LEGAL. DECISÃO MONOCRÁTICA. POSSIBILIDADE. ARTIGO 557. DECISÃO EM SINTONIA COM JURISPRUDÊNCIA DO C. STF. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 25, INCISOS I E II, DA LEI 8.212/90. FUNRURAL. JURISPRUDÊNCIA DO C. STF. DA INEXIGÊNCIA DE SE SUBMETTER A PRESENTE QUESTÃO À CORTE ESPECIAL. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 481, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

I - Ainda que proferida em sede de controle difuso, a jurisprudência do C. STF, tal como a desta Corte e do C. STJ, é hábil a motivar decisão monocrática proferida com amparo no artigo 527, I c.c. o artigo 557, *caput*, do CPC.

II - Estando a decisão agravada em harmonia com a jurisprudência do C. STF, não há de se falar em sua reforma.

III - Em recente julgado (RE 363.852/MG), o Plenário do STF reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 25, I e II da Lei 8.212/91 e

das respectivas exações, posto que a base de cálculo prevista nestas leis ordinárias não encontra amparo no texto constitucional, configurando-se, assim, um vício formal.

IV - Nos termos do artigo 195, §4º c.c. o artigo 154, inciso I, ambos da CF/88, apenas por meio de lei complementar poderia ser instituída outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, com base de incidência diversa da indicada nos artigos 195, I e II da CF/88.

V - Considerando que (I) faturamento não possui o mesmo sentido jurídico que receita bruta; (II) que o artigo 1º da Lei 8.540/92 e o artigo 1º da Lei 9.528/97, ao darem nova redação ao artigo 25, incisos I e II da Lei 8.212/90, instituíram uma contribuição com base de cálculo diversa da autorizada constitucionalmente e (III) que referidas normas não são leis complementares, mas sim ordinárias, conclui-se que tais dispositivos e contribuições são inconstitucionais.

VI - Os incisos I e II do artigo 25 da Lei 8.212/90, com redação dada pelas Leis 8.540/92 e 9.528/97, são inconstitucionais, tomando-se por base o regramento constitucional vigente à época das suas edições, sendo nulos de pleno direito. Por tais razões, a Lei 10.256/2001 não poderia tê-los utilizado para a definição da base de incidência do tributo aqui tratado e, ao assim proceder, absorveu a inconstitucionalidade que maculava aqueles. Vale dizer, a Lei 10.256/2001, após o advento da Emenda Constitucional nº 20/98 - que passou a prever a receita como base de cálculo de contribuição previdenciária -, até poderia ter utilizado as mesmas grandezas previstas nas Leis 8.540/92 e 9.528/97, mas deveria tê-lo feito por meio de novos dispositivos e não por meio dos antigos, já que estes, considerado o cenário constitucional da época em que editados, eram/ são inconstitucionais.

VII - Estando a presente decisão em sintonia com o entendimento do C. STF, desnecessário se faz submeter a presente lide ao órgão especial.

VIII - Agravo improvido.

#### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Re-

gião, por maioria, negar provimento ao agravo legal, nos termos do voto da senhora Desembargadora Federal Relatora, acompanhada pelo voto do Senhor Desembargador Federal Nelton dos Santos, vencido o senhor Juiz Federal Convocado Alessandro Diaferia, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 07 de dezembro de 2010.

Cecilia Mello

Desembargadora Federal Relatora

(Ementa publicada no DE da JF da 3ª Região, divulgação 14/12/2010, p. 74).

**EXECUÇÃO FISCAL. DESPACHO QUE DETERMINOU A CITAÇÃO ANTERIOR A LEI COMPLEMENTAR N. 118/05. OCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0205959-22.2010.8.26.0000  
(990.10.205959-6)

RELATOR	Desembargador RODRIGUES DE AGUIAR
AGRAVANTE	HSBC INVESTMENT BANK BRASIL S/A - BANCO DE INVESTIMENTO
ADVOGADO	GUILHERME CEZAROTI
AGRAVADO	MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS
ADVOGADO	Marcos Jacques de Moraes

AGRAVO - EXECUÇÃO FISCAL - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - ISS e taxa de licença de fiscalização, exercício de 1997 - Município de São José dos Campos - Prescrição a que se refere o art. 174, CTN - Ocorrência - Execução extinta - RECURSO PROVIDO.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Agravo de Instrumento nº 990.10.205959-6, da Comarca de São José dos Campos, em que é agravante HSBC INVESTMENT BANK BRASIL S/A BANCO DE INVESTIMENTOS sendo agravado PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS.

ACORDAM, em 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: “DERAM PROVIMENTO AO RECURSO. V. U.”, de conformidade com o voto do(a) Relator(a), que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores SILVA RUSO (Presidente sem voto), ARTHUR DEL GUÉRCIO E RODRIGO ENOUT.

São Paulo, 16 de dezembro de 2010.

RODRIGUES DE AGUIAR

RELATOR

(Ementa publicada no Diário da Justiça Eletrônico – Caderno Judicial – 2ª instância, edição 881, divulgação 28/01/2011, p. 692).

**IPTU. IMÓVEL DA ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. DELEGAÇÃO. INCIDÊNCIA DA IMUNIDADE RECÍPROCA.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 253.472 (347)

ORIGEM: AC - 5580963 - 1º TRIBUNAL DE ALCADA

PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO

REDATOR DO ACÓRDÃO: MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S): COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO - CODESP

ADV.(A/S): ODACIR KLEIN E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S): MUNICÍPIO DE SANTOS

ADV.(A/S): NICE APARECIDA DE SOUZA MOREIRA

ASSIST. (S): UNIÃO

ADV.(A/S): ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

**Decisão:** Após o voto do Ministro Marco Aurélio, Relator, negando provimento ao recurso extraordinário, a Turma decidiu afetar o feito a julgamento do Tribunal Pleno. Unânime. Ausente, justificadamente, o Ministro Eros Grau. Falaram, pela recorrente, o Dr. Benjamin Gallotti e, pelo recorrido, o Procurador Municipal, Dr. Santiago Moreira Lima. 1ª. Turma, 11.10.2005.

**Decisão:** Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), conhecendo e negando provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Ausentes, justificadamente, as Senhoras Ministras Ellen Gracie (Presidente), Cármen Lúcia e, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falou pela recorrente o Dr. Benjamin Gallotti Beserra. Presidência do Senhor Ministro Sepúlveda Pertence (artigo 37, inciso II, do RISTF). Plenário, 20.09.2006.

**Decisão:** O Tribunal, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, por maioria, na parte conhecida, deu parcial provimento, nos termos do voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, que redigirá o acórdão, vencidos os Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Ricardo Lewandowski e Cezar Peluso (Presidente), que negavam provimento ao recurso. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Celso de Mello e, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 25.08.2010.

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA CONTROLADA POR ENTE FEDERADO. CONDIÇÕES PARA APLICABILIDADE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL. ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CO-DESP). INSTRUMENTALIDADE ESTATAL. ARTS. 21, XII, f, 22, X, e 150, VI, a DA CONSTITUIÇÃO. DECRETO FEDERAL 85.309/1980. 1. IMUNIDADE RECÍPROCA. CARACTERIZAÇÃO.**

Segundo teste proposto pelo ministro-relator, a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, *a* da Constituição) deve passar por três estágios, sem prejuízo do atendimento de outras normas constitucionais e legais:

1.1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto.

1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política.

1.3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante.

## **2. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. CONTROLE ACIONÁRIO MAJORITÁRIO DA UNIÃO. AUSÊNCIA DE INTUITO LUCRATIVO. FALTA DE RISCO AO EQUILÍBRIO CONCORRENCIAL E À LIVRE-INICIATIVA.**

Segundo se depreende dos autos, a Codesp é instrumentalidade estatal, pois:

2.1. Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público.

2.2. O controle acionário da Codesp pertence em sua quase totalidade à União (99,97%). Falta da indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado.

2.3. Não há indicação de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, eis que ausente comprovação de que a Codesp concorra com outras entidades no campo de sua atuação.

3. Ressalva do ministro-relator, no sentido de que “*cabe a autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta dada ao imóvel atende ao interesse público primário ou a geração de receita de interesse particular ou privado*”.

Recurso conhecido parcialmente e ao qual se dá parcial provimento.  
(Ementa publicada no STF DJe nº 20/2011, p. 48).

**TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. LUCROS DISTRIBUÍDOS AO SÓCIO PELA PESSOA JURÍDICA. LEI Nº 9.249/95, ART. 10. NÃO-INCIDÊNCIA.**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2006.71.00.018938-3/RS

RELATOR: Des. Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA

APELANTE: ROSVITA BEATRIZ ULLMANN MARCON

ADVOGADO: Olivo Santin

APELADO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

EMENTA

**TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. LUCROS DISTRIBUÍDOS AO SÓCIO PELA PESSOA JURÍDICA. LEI Nº 9.249/95, ART. 10. NÃO-INCIDÊNCIA.**

1. No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, o valor do lucro passível de distribuição com isenção do Imposto de Renda será o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica.

2. A parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita, poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, sendo isenta, portanto, do imposto na fonte e na declaração de rendimentos do beneficiário, pessoa física ou jurídica, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo (contábil) é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, o que não ocorreu na hipótese.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 26 de janeiro de 2011.

(Ementa publicada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 4ª Região – edição judicial – divulgação 01/02/2011, p. 356/357).

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NECESSIDADE DO RECOLHIMENTO ESPONTÂNEO ANTES OU CONCOMITANTE À ENTREGA DA DCTF OU GFIP.**

AGRAVO LEGAL EM APELAÇÃO CÍVEL Nº 0023021-90.2009.404.7000/PR

RELATOR: Des. Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA

AGRAVANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

AGRAVADA: DECISÃO DE FOLHAS 760/761

INTERESSADO: HSBC SEGUROS BRASIL S/A

ADVOGADO: Miguel Hilu Neto e outro

: Marcelo Caron Baptista

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA.

1. A exclusão da multa é medida que se impõe quando o contribuinte inadimplente, espontaneamente, denuncia o seu débito sem esperar pela ação investigatória do Fisco.

2. Tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação a configuração da denúncia espontânea somente se dará quando o recolhimento espontâneo anteceder ou for concomitante à entrega da DCTF ou GFIP.

## ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo legal, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 26 de janeiro de 2011.

(Ementa publicada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 4ª Região – edição judicial – divulgação 01/02/2011, p. 405).

### **IMPOSTO DE RENDA. LUCRO REAL. LEI FEDERAL Nº 8.981/95. INDEDUTIBILIDADE DOS PREJUÍZOS DECORRENTES DE APLICAÇÕES EM RENDA VARIÁVEL. LEGALIDADE.**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0061222-56.1995.4.03.6100/SP  
2000.03.99.038908-8/SP

RELATOR	:	Desembargador Federal FABIO PRIETO
APELANTE	:	CHASE MANHATTAN S/A DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS
ADVOGADO	:	RAQUEL CRISTINA RIBEIRO NOVAIS
:	:	DANIELLA ZAGARI GONCALVES DANTAS
APELADO	:	União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	:	MIRIAM APARECIDA P DA SILVA E LÍGIA SCAFF VIANNA
Nº. ORIG.	:	95.00.61222-4 18 Vr SAO PAULO/SP

## JURISPRUDÊNCIA

### EMENTA

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - APURAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL - LEI FEDERAL Nº 8.981/95 - DEDUTIBILIDADE DOS PREJUÍZOS DECORRENTES DE APLICAÇÕES EM RENDA VARIÁVEL - IMPOSSIBILIDADE.

1. A Lei Federal nº 8.981/95, resultante da conversão da Medida Provisória nº 812/94, atendeu os princípios da anterioridade e irretroatividade (STF, RE 152.273-4/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão; RE 278466 AgR / RS, Rel. Min. Maurício Correia).

2. É razoável a opção política do legislador, assim intangível pelo Poder Judiciário. Não cabe questionar, na via judicial, respeitado o critério da razoabilidade, a justiça ou a inconveniência do conceito de dedutibilidade.

3. Apelação improvida.

### ACÓRDÃO

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

São Paulo, 20 de janeiro de 2011.

Fábio Prieto de Souza

Desembargador Federal Relator

(Ementa publicada no DE da JF da 3ª Região, divulgação 08/02/2011, p. 125).



