

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO VIII - EDIÇÃO 32 - DEZEMBRO 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.
- do Supremo Tribunal Federal, a partir de 21 de outubro de 2009. Registro de número 045-09. Processo n. 33352, publicado no Diário da Justiça Eletrônico, 21 de outubro 2009.

MP
EDITORA



Editoração
Mônica A. Guedes

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento
Yangraf

Ano VIII – Edição 32 – Dezembro 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

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



APET – Associação Paulista de Estudos Tributários
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 (mmmp@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

ANA PAULA SAUNDERS

Atualmente advogada da Vale S.A. Foi advogada do Vinhas & Redenshi e estagiária do escritório Vieira, Rezende, Barbosa e Guerreiro Advogados. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica – PUC/RJ, onde foi Monitora de Direito Comercial III (Títulos de Crédito) dos Profs. Luiz Emygdio F. da Rosa Jr., Francis Waleska e Mauro Braga. É pós-graduada em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Federal Fluminense.

ANDRÉ MENDES MOREIRA

Doutor (USP) e Mestre (UFMG) em Direito Tributário. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário. Professor Adjunto de Direito Tributário dos Cursos de Graduação, Especialização e Mestrado da Faculdade de Direito Milton Campos. Professor Convidado dos Cursos de Especialização em Direito Tributário da FGV/RJ, da PUC/SP e do IBET.

CLÁUDIO AUGUSTO GONÇALVES PEREIRA

Especialista pela Universidade de São Paulo – USP/SP. Mestre e Doutorando pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo – CMT. Conselheiro Julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Advogado.

DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Consultor em Trench, Rossi e Watanabe Advogados. Pós-graduado em Administração Pública pela EBAP/FGV.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

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

MARIA INÊS MURGEL

Advogada. Conselheira da Primeira Turma, da Primeira Seção, da Terceira Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

RODRIGO CÉSAR DE OLIVEIRA MARINHO

Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Professor dos cursos de especialização e extensão em Direito Tributário da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET), da Escola Paulista de Direito (EPD) e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), Advogado.

SUMÁRIO

ARTIGOS	11
A NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO PROFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NOS AUTOS DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 377.457	13
<i>Ana Paula Saunders</i>	
1. Introdução	13
2. Necessidade de modulação temporal dos efeitos da decisão proferida pela Suprema Corte em razão da alteração da jurisprudência	15
3. Conclusão	34
OPINIÃO LEGAL: REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. CRIAÇÃO DE HOLDING INTERNACIONAL. TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS DIRETAS E INDIRETAS NO EXTERIOR	39
<i>André Mendes Moreira</i>	
1. Da Consulta	39
2. Breves considerações acerca da tributação de lucros auferidos por coligadas ou controladas no exterior	40
3. A jurisprudência no Judiciário	44
4. A jurisprudência administrativa: o “Caso Eagle”	48
5. Conclusões	57
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA: NÃO INCIDÊNCIA NAS ATIVIDADES DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTÓRIOS E NOTARIAIS	59
<i>Cláudio Augusto Gonçalves Pereira</i>	
1. Introdução	59
2. A decisão do Supremo Tribunal Federal	59
3. O imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS	63
4. Incidência do ISS	65
5. Serviço público material: não incidência do ISS	66
6. Incertezas jurídicas	68

7. Nossa posição	69
8. Conclusões	70
Bibliografia	71
O novo conceito de papel e sua imunidade tributária	73
<i>Dalton Cesar Cordeiro de Miranda</i>	
1. Introdução	73
2. Tributo e Direito Tributário	74
3. Imunidade tributária e limitação constitucional ao poder de tributar: o artigo 150, inciso VI, alínea 'd', da Constituição Federal	76
4. O conceito de papel	78
5. Proposições legislativas sobre o tema	87
6. A evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal	92
7. Conclusão – O novo conceito de 'papel' e sua imunidade tributária – Uma proposta de solução	98
8. Bibliografia	101
DRAWBACK IMPORTAÇÃO: APLICAÇÃO DAS REGRAS DE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO	103
<i>Rodrigo César de Oliveira Marinho</i>	
1. Introdução	103
2. Exportações constitucionalmente incentivadas	104
3. <i>Drawback</i>	107
4. Constituição do crédito tributário nas importações	116
5. Decadência e prescrição	122
6. Conclusão	127
PARECER	129
DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO LUCRO ARBITRADO, PARA FINS DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – PARECER	131
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i> <i>Maria Inês Murgel</i>	
JURISPRUDÊNCIA	159

ARTIGOS

A NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO PROFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NOS AUTOS DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 377.457

Ana Paula Saunders

1. Introdução

O princípio constitucional da segurança jurídica é um dos mais importantes pilares do ordenamento jurídico brasileiro, pois exige que os atos do Poder Público estejam eivados de certeza e previsibilidade, pois assim poderá propiciar, aos seus administrados, a confiança de que os atos praticados por eles não serão arbitrariamente punidos, uma vez que estarão em conformidade com o próprio sistema legal. Em razão da sua relevância, há a impossibilidade de comportamentos contraditórios pelo Poder Público (proibição do “*venire contra factum proprium*”), impossibilitando o abuso de direito pelas autoridades.

Este princípio, além de ser aplicado às leis e aos atos administrativos, também se estende à jurisprudência¹ dos Tribunais. Diante dessa afirmativa, pode-se indagar se seria válido não aplicar uma lei em razão da jurisprudência consolidada nos Tribunais Superiores que sejam contrários àquela. Em outras palavras, pode-se questionar se uma lei poderá ter sua eficácia reduzida ou até mesmo suprimida em razão do entendimento consolidado e reiterado por um Tribunal Superior que seja contrário a ela.

1. Considera-se jurisprudência as reiteradas decisões proferidas pelos tribunais brasileiros sobre uma determinada matéria por certo período. Assim, a jurisprudência estará consolidada quando o Tribunal Superior competente para julgar a matéria proferir a última palavra sobre a questão.

É certo que a jurisprudência exerce relevante papel no Direito, uma vez que, por ser a consolidação do posicionamento dos tribunais, conduz os indivíduos a adotarem posições baseadas em conformidade com o ordenamento jurídico. E justamente por servir como uma diretriz para os cidadãos, pode-se afirmar que o Princípio da Segurança Jurídica também deverá ser aplicado à jurisprudência, eis que o entendimento reiterado dos Tribunais Superiores sobre uma determinada matéria cria uma espécie de direito vigente² na sociedade, já que atua como paradigma para os julgamentos nas demais instâncias. Percebe-se, dessa maneira, que o posicionamento consolidado e reiterado pelas Cortes torna-se tão importante quanto à edição de atos legislativos.

Dessa maneira, considerando a relevância da jurisprudência no ordenamento jurídico brasileiro, o presente artigo analisará criticamente o julgamento da COFINS – sociedades uniprofissionais pela Suprema Corte, no qual será demonstrada a necessidade de modulação dos efeitos da decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário n. 377.457, em face da jurisprudência consolidada nos Tribunais desfavoravelmente ao Fisco por cerca de 10 (dez) anos, destacando a recente decisão monocrática proferida pelo Ministro Luiz Fux favorável aos contribuintes.

Em outras palavras, o objetivo central do presente estudo é evidenciar que deveriam ter sido aplicados efeitos *ex nunc* à decisão proferida pelo STF, eis que o STJ consolidou o seu posicionamento no sentido de que os profissionais liberais estariam isentos ao recolhimento da COFINS, ratificado pela edição da Súmula 276, proferindo centenas de decisões favoráveis aos contribuintes por quase 1 (uma) década. Portanto, tendo em vista que, em razão da segurança jurídica, o Poder Público deve ser coerente com seus atos, se anteriormente afirmou pela isenção da contribuição proferindo inúmeras decisões favoráveis aos contribuintes durante os anos de 1998 e 2008, não pode subitamente punir os cidadãos que

2. Direito vigente, e não direito adquirido.

apenas deixaram de recolher a contribuição porque estavam albergados por decisões proferidas por um Tribunal Superior³.

2. Necessidade de modulação temporal dos efeitos da decisão proferida pela Suprema Corte em razão da alteração da jurisprudência

2.1 Posicionamento do Supremo Tribunal Federal e alteração na jurisprudência consolidada nos demais Tribunais há quase dez anos

Antes de adentrar no mérito do presente artigo, cumpre abordar, ainda que brevemente, o histórico da COFINS no ordenamento jurídico brasileiro. Esta contribuição foi instituída pela LC n. 70/91 e, em seu artigo 6º, isentou determinados cidadãos, quais sejam, as sociedades civis de prestação de serviços de profissões legalmente regulamentadas, ao seu recolhimento. Posteriormente, em 1996, foi editada a Lei n. 9.430 que revogou esta isenção e, diante dessa alteração, iniciou-se uma das mais relevantes discussões no Direito: pode uma lei ordinária alterar os dispositivos de uma lei complementar?

Não obstante o Supremo Tribunal Federal não ter inicialmente se manifestado acerca dessa possibilidade, desde o julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade n. 1/DF, já Corte afirmava que lei complementar não é necessária para a instituição das contribuições sociais. No entanto, especificamente quanto ao mérito da revogação da isenção ao pagamento da COFINS pela Lei n. 9.430/96, a Corte não se pronunciou durante anos, pois considerava a matéria infraconstitucional⁴.

3. Cumpre esclarecer que a alteração de um posicionamento é sempre possível, desde que sejam respeitadas as relações já existentes.

4. Vale ressaltar que, no voto proferido nos autos do RE n. 377.457, o MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI afirmou que a “*Suprema Corte sistematicamente*

Diante desse entendimento, o STJ, detentor da competência para analisar a questão, consolidou a sua jurisprudência desfavoravelmente ao Fisco, inclusive com a edição da Súmula 276, a qual consagrava a isenção do pagamento desse tributo para as sociedades de profissão regulamentada, e as ações ajuizadas pelos contribuintes eram providas para suspender a exigibilidade da COFINS que estava sendo “ilegalmente” exigida dos profissionais liberais. Essa situação permaneceu por quase 10 (dez) anos: a Suprema Corte não se manifestava exclusivamente acerca da revogação da isenção ao pagamento da contribuição, afirmando que a questão era infraconstitucional, e os pedidos dos contribuintes eram acatados pelo STJ.

No entanto, para a surpresa dos contribuintes, esse cenário jurídico foi alterado em 2008 no julgamento do RE n. 377.457/PR⁵. Inconformado com o acórdão proferido pelo TRF5, favorável ao Fisco, foi interposto recurso perante o STF visando à sua reforma, alegando, em síntese, que a jurisprudência era uníssona nos Tribunais no sentido da não revogação da isenção. Todavia, o Tribunal manifestou-se favoravelmente ao Fisco e, assim, ineditamente, afirmou que a revogação da isenção ao pagamento da COFINS era válida por não existir hierarquia entre lei complementar e lei ordinária.

Além de negar provimento ao recurso, a Corte, por maioria⁶ rejeitou também o pedido de modulação dos efeitos desta decisão. Sobre este pedido, houve um apertado debate na Corte: os MINISTROS MENEZES

considerava a matéria infraconstitucional, confirmando, portanto, entendimento daquela egrégia Corte, do STJ”. Em complementação a este voto, o MINISTRO CELSO DE MELLO confirmou que a Corte, até o julgamento dos Recursos n. 419.629/DF e 451.988/RS, mantinha o posicionamento de que a revogação da isenção da contribuição era matéria infraconstitucional, cabendo tão somente ao STJ julgá-la.

5. Cumpre esclarecer que o referido recurso foi distribuído na Suprema Corte em 20/03/03, mas a decisão que negou provimento a ele foi publicada apenas em 19/12/08 e ainda não transitou em julgado em razão da oposição de Embargos de Declaração em 05/02/09.

6. Os Ministros Eros Grau e Marco Aurélio deram provimento ao Recurso Extraordinário, opinando pela impossibilidade da revogação da isenção ao pagamento da

DIREITO, EROS GRAU E CELSO DE MELLO foram favoráveis à aplicação da modulação e, posteriormente, alterando seus respectivos votos, os MINISTROS RICARDO LEWANDOWSKI e CARLOS BRITTO reformularam os seus posicionamentos e foram, também, favoráveis à aplicação de efeitos *ex nunc*. Assim, 5 (cinco) Ministros foram favoráveis, enquanto outros 5 (cinco), quais sejam, GILMAR MENDES, CARMEM LÚCIA, JOAQUIM BARBOSA, CEZAR PELUSO e MARCO AURÉLIO, foram desfavoráveis, o que acarretou na recusa da modulação dos efeitos em razão da necessidade de verificação do quorum de 2/3 (dois terços) dos Ministros presentes na sessão, de acordo com o art. 277 da Lei n. 9.868/99⁸.

Com efeito, com a nova decisão de mérito proferida nos autos do RE n. 377.457, a jurisprudência dos Tribunais foi drasticamente alterada⁹. Os tribunais de 1ª e 2ª instâncias passaram a decidir favoravelmente ao Fisco e o STJ passou a afirmar que a questão da revogação era tema constitucional o que acarretava a impossibilidade da sua análise. Hoje, após anos de decisões favoráveis aos profissionais liberais, o entendimento consolidado nos tribunais é completamente diverso: a revogação da isenção da COFINS ocorreu efetivamente em 1996, com a edição da Lei n. 9.430.

COFINS, com fundamento no critério hierárquico e na impossibilidade de lei geral posterior revogar lei especial anterior.

7. Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

8. No entanto, conforme demonstrado por Luís Roberto Barroso, não há que se falar na aplicabilidade da referida lei, por não se tratar de norma declarada inconstitucional, mas sim de modulação dos efeitos em razão da mudança radical na jurisprudência.

9. Apesar desse julgamento, cumpre esclarecer que foi proposta a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.071, que, todavia, foi julgada monocraticamente improcedente.

Atualmente, e, como não podia deixar de ser em razão do entendimento exarado na ADC n. 1 no sentido de que a LC n. 70/91 era materialmente ordinária, o STF tem proferido diversas decisões favoráveis ao Fisco¹⁰. Contudo, ainda que seja possível a revogação da isenção pela Lei n. 9.430, por não haver de fato hierarquia entre leis complementar e ordinária, cumpre destacar que o posicionamento anteriormente adotado pela Corte foi no sentido de que a matéria não era de sua competência. Assim, não somente em razão da drástica modificação de seu posicionamento, mas também, tendo em vista os antigos precedentes editados pelo STJ, bem como a existência da Súmula 276 pelo Tribunal, as decisões proferidas pelo STF deveriam ter efeitos *ex nunc*, ou seja, deveriam produzir os seus efeitos a partir da publicação da decisão proferida pela Corte. Isso porque, em detrimento da segurança jurídica, baseada na confiança que os contribuintes criaram em não pagar a COFINS (baseados justamente em decisões judiciais!) não é admissível que o Fisco possa cobrar agora o tributo que não foi recolhido desde a edição da Lei n. 9.430, ou seja, em 1996, respeitado o prazo de prescrição tributária, por uma súbita mudança na jurisprudência.

Mostra-se, pois, nítida a necessidade de aplicação de efeito prospectivo¹¹ àquela decisão proferida pela Corte Maior, uma vez que, assim, passará a ter seus efeitos a partir da publicação da mesma, o que fará com que os contribuintes passem a pagar a COFINS somente a partir de 19.12.2008, data da decisão quanto à revogação da isenção ao pagamento da mesma.

Repita-se: a modulação dos efeitos da decisão do STF é necessária porque os Tribunais não podem induzir os contribuintes a erros. Se todos

10. Por exemplo, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 534.964/RS, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 527.801/SP, Agravo Regimental no Recurso de Instrumento n. 618255/RS e Recurso Extraordinário n. 419.629/DF.

11. Não apenas em razões políticas de quebra de empresas, mas sim para preservar o Princípio da Segurança Jurídica.

os tribunais decidiram de forma uniforme em centenas de decisões e a Suprema Corte afirmava que cabia ao STJ a palavra final, as sociedades civis consideraram a questão pacífica em seus balanços e não podem, posteriormente, pagar por uma mudança repentina no entendimento da jurisprudência, que, repita-se, estava consolidada favoravelmente a elas. Ainda que, para os juristas mais conservadores que fundamentam o seu posicionamento contrário baseando-se no positivismo de Kelsen¹² em que a norma está acima de qualquer valor ou princípio, afirmando que não há que se falar em “virada jurisprudencial”¹³, eis que a Suprema Corte ainda não havia se manifestado diretamente quanto ao mérito e que a legislação válida era aquela disposta na Lei n. 9.430/96, em razão da presunção da constitucionalidade das normas, deve-se levar em consideração as inúmeras decisões consolidadas no Superior Tribunal de Justiça, ainda que não possuam efeito vinculante, as quais só foram proferidas uma vez que o STF decidiu pela sua incompetência para julgar a questão.

É indispensável para o alcance de segurança jurídica que, em situações excepcionais, pode (e deve) haver a limitação temporal dos efeitos, eis que não se aplicar efeitos *ex nunc* nestas situações poderá trazer mais injustiças do que soluções vantajosas, afetando não somente as situações jurídicas anteriormente consolidadas, mas também questões financeira, econômica e política, gerando um verdadeiro caos. Mas, repita-se: a decisão de modulação dos efeitos jamais poderá ser arbitrária e/ou política,

12. A “Teoria Pura do Direito” de Kelsen objetiva a construção de uma ciência do Direito separada dos valores. Hans Kelsen não negava a importância dos valores no Direito, mas negava conhecê-los objetivamente, afirmando que o Direito tem relação com eles, mas não há um conteúdo objetivo e, conseqüentemente, os mesmos não geram conhecimento. O positivismo de Kelsen ensina que o elemento estrutural do Direito é a norma, como um comando, uma determinação a respeito do comportamento humano.

13. A “virada jurisprudencial” baseia-se no modelo norte-americano do “prospective overruling” que consiste na aplicação de efeitos prospectivos, ou seja, *ex nunc*, nos casos de alteração jurisprudencial. Tal instituto do Direito Comparado mostra-se totalmente compatível com a questão da COFINS.

devendo sempre ter um respaldo jurídico que justifique a não aplicação dos efeitos retroativos da decisão.

2.2 Inaplicabilidade do art. 27, da Lei n. 9.868 no caso

Conforme elucidado anteriormente, a questão acerca da aplicação da modulação no caso restou empatada na Corte, o que demonstra, no mínimo, que esse entendimento não estava consolidado entre os julgadores. O MINISTRO-RELATOR GILMAR MENDES se manifestou contrário à modulação, tendo em vista que “*a matéria já era jurisprudência no Supremo Tribunal Federal*”¹⁴ por causa das divergências apontadas anteriormente na ADC n. 1, tendo sido inicialmente acompanhado pela MINISTRA CARMEM LÚCIA e os MINISTROS RICARDO LEWANDOWSKI, JOAQUIM BARBOSA, CARLOS BRITTO, CEZAR PELUSO e MARCO AURÉLIO. Já os MINISTROS MENEZES DIREITO, EROS GRAU e CELSO DE MELLO, em razão da segurança jurídica, foram favoráveis à aplicação da modulação temporal dos efeitos da decisão proferida.

Em seguida à exposição dos seus argumentos favoráveis à modulação, os MINISTROS RICARDO LEWANDOWSKI E CARLOS BRITTO, impressionados com a fundamentação do MINISTRO CELSO DE MELLO, retificaram o seu voto. Desse modo, o debate ficou empatado¹⁵ e, em razão do *quorum* qualificado disposto no art. 27¹⁶, da Lei n. 9.868/99, não se aplicou efeitos *ex nunc* ao caso.

14. Voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes nos autos do RE 377.457 – p. 1890.

15. Uma vez que a MINISTRA ELLEN GRACIE não participou do julgamento.

16. Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Todavia, cumpre destacar que, conforme os entendimentos do PROF. LUÍS ROBERTO BARROSO, o mencionado artigo 27 não pode ser aplicado ao presente caso na sua literalidade e, portanto, não há que se falar na necessidade do *quorum* de 2/3. Isso porque se está diante de uma mudança radical na jurisprudência (a já citada “prospective overruling” do Direito Comparado¹⁷), e não de uma declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato, como assim expressamente disposto no artigo. Ou seja, o que se verifica é que há possibilidade de outras modulações dos efeitos de uma decisão que não apenas a de inconstitucionalidade, como, no caso, a “virada jurisprudencial”.

Com efeito, a supracitada norma trata da modulação temporal dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, sem sequer mencionar a questão da sua aplicabilidade no que tange à mudança de jurisprudência, como no caso. Por óbvio, como se trata de uma espécie distinta de modulação temporal dos efeitos, eis que, repita-se, não houve declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, deve-se afastar tal dispositivo.

Seguindo exatamente esse raciocínio, o MINISTRO GILMAR MENDES também afirma pela necessidade de fixar o momento em que a decisão produzirá os seus efeitos, já que o artigo 27 não é perfeitamente aplicável ao caso. Veja-se trecho do seu voto acerca do espaço temporal que deverá ser observado:

Agora, quanto à modulação de efeitos, o que temos aqui é uma decisão que confirma a constitucionalidade da norma. Portanto, não é modulação de efeitos nos termos do art. 27 da Lei n. 9.868. O que poderíamos cogitar, como o Ministro Ricardo Lewandowski trouxe em outra oportunidade, era – com base numa analogia a esse princí-

17. O instituto do “prospective overruling” é amplamente utilizado nos tribunais dos Estados Unidos, sendo certo que sua aplicação é feita caso a caso.

pio e com base na idéia de segurança jurídica – tentar fixar a partir de que momento¹⁸.

Por conseguinte, uma vez que o referido artigo não deve ser aplicado no caso concreto, de modo que a observância do *quorum* qualificado não é mais obrigatória, faz-se necessária a continuidade do julgamento do RE n. 377.457 com o voto de desempate a ser proferido pela MINISTRA ROSA WEBER, substituta da MINISTRA ELLEN GRACIE, atualmente aposentada, para resolver a situação acerca da modulação dos efeitos da decisão.

Ademais, não se pode negar que a aplicação contínua do art. 6º da LC n. 70/91 em detrimento do art. 56 da Lei n. 9.430/96, bem como com a reiterada utilização da Súmula 276 em diversas decisões, tanto pelo STJ, como pelos Tribunais de 1ª e 2ª instâncias, por diversos anos torna praticamente impossível a supressão daquele artigo. Justamente pela utilização reiterada da Súmula 276 isentando os contribuintes ao pagamento da contribuição em centenas de decisões, torna-se necessária a adoção de uma técnica alternativa, não somente pelo Princípio da Segurança Jurídica, mas também em razão dos Princípios da Boa-Fé do Contribuinte, da Não Surpresa e do Excepcional Interesse Social. Isso porque o constante posicionamento acerca da permanência da isenção ao pagamento da COFINS motivou os contribuintes para um comportamento específico, qual seja: não recolher aos cofres públicos o tributo cuja isenção foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça, após, obviamente, obterem decisões favoráveis nesse sentido. O contribuinte que, baseado na boa-fé cumpriu a decisão do Tribunal Superior, não pode, agora, ser punido pela mudança radical da jurisprudência¹⁹.

18. Voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes nos autos do RE 377.457, p. 1.888.

19. Vale ressaltar novamente que os contribuintes, mesmo com decisões favoráveis, não saíram vencedores na disputa, uma vez que há a possibilidade de ajuizamento de Ação Rescisória por parte do Fisco.

É certo que os valores “segurança jurídica”²⁰ e “excepcional interesse social”²¹ são conceitos jurídicos indeterminados. Todavia, tais valores são perfeitamente aplicáveis para a modulação temporal dos efeitos da decisão do STF no caso da COFINS: a segurança jurídica pode ser verificada, tendo em vista a reiterada jurisprudência dos Tribunais por aproximadamente 10 (dez) anos o que acarretou em uma espécie de “direito vigente” para os contribuintes; o excepcional interesse social é também evidente, eis que grande parte dos contribuintes, baseada nas decisões proferidas pelo STJ, deverá restituir ao Fisco o tributo que não foi recolhido justamente pelo posicionamento uníssono nos Tribunais acerca do seu não recolhimento, resguardada, por óbvio, de decisão judicial. Não é demais ressaltar que estes cidadãos são, na sua maioria, advogados, dentistas, médicos, engenheiros, administradores, economistas, arquitetos, contadores, psicólogos, entre outros inúmeros profissionais liberais, ou seja, são pequenos contribuintes que não recolheram a contribuição nos últimos 10 (dez) anos baseados em decisão judicial, o que causará um impacto gravíssimo nos seus balanços contábeis com a restituição ao Fisco de tributo cuja isenção ao pagamento foi amplamente declarada pelo STJ. Visível, portanto, o excepcional interesse social no presente

20. Ainda que seja um conceito jurídico indeterminado, o Princípio da Segurança Jurídica constitui um dos pilares do Direito, podendo ser considerado como um dos mais importantes princípios do ordenamento jurídico, pois o seu conceito está diretamente associado à certeza do Direito, com a impossibilidade de mutabilidade das decisões para não prejudicar o direito adquirido das partes. Desse modo, em razão deste princípio, os indivíduos agem de uma determinada maneira inicialmente criada pelo próprio Direito, ou seja, as ações dos indivíduos são pautadas de acordo com as decisões dos tribunais acerca de um fato. No caso específico do presente texto, os contribuintes apenas agiram em conformidade com o direito vigente: estava em prática o art. 6º da Lei Complementar n. 70/91, em razão da existência da Súmula 276, do STJ que, repita-se, foi fundamento de inúmeras decisões dos Tribunais de 1ª e 2ª instâncias, isentando-os do pagamento da COFINS.

21. O excepcional interesse social é ligado ao conceito de interesse público. Ou seja, haverá casos em que o interesse público deverá ser preservado ao máximo.

caso, principalmente por se tratar de pequenos contribuintes revestidos de decisões judiciais anteriormente favoráveis.

É válido ressaltar que a segurança jurídica traz como consequência principal a tão esperada estabilidade (mas não, imutabilidade) das relações jurídicas e assim, os contribuintes que se encontram em uma mesma situação terão o mesmo tratamento com decisões no mesmo sentido. Em suma, tal princípio serve para a proteção das atitudes e comportamentos individuais no ordenamento jurídico. No caso específico que ora se discute, a segurança jurídica foi criada em razão de 10 (dez) anos de decisões favoráveis aos cidadãos, fazendo com que as suas ações fossem pautadas no direito que existia à época e que era repetido ano após ano, o que acarretou uma relação de confiança entre os indivíduos e os operadores do Direito. Sobre a importância de tal princípio, vale transcrever as palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

O princípio da segurança jurídica hospeda-se nas dobras do Estado Democrático de Direito, consagrado já no art. 1º da Constituição Federal, e visa proteger e preservar as justas expectativas das pessoas. Para tanto, veda a adoção de medidas legislativas, administrativas ou judiciais, capazes de frustrar a confiança que as pessoas depositam nas normas jurídicas em vigor.

(...) Portanto o princípio da segurança jurídica, com seu corolário de proteção da confiança, submete o exercício do poder ao Direito, fazendo com que as pessoas possam prever, com relativa certeza, as consequências que advirão das situações jurídicas a que deram causa.²²

Além disso, vale ressaltar que no caso não somente foi violado o Princípio da Segurança Jurídica, mas também o Princípio da Boa-Fé dos Contribuintes que somente deixaram de recolher a COFINS em razão do reiterado comportamento do Poder Público que afirmou categoricamente que a isenção ainda continuava válida para os profissionais libe-

22. CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 43.

rais. Em razão unicamente do posicionamento dos Tribunais, os contribuintes pautaram as suas ações visando garantir também o seu direito à isenção. Por óbvio, o mesmo Poder Público que guiou os contribuintes para um determinado comportamento não poderá alterar, com a aplicação de efeitos imediatos e retroativos, a sua orientação. Se assim o fizer violará frontalmente tais princípios.

Assim, como o comportamento dos contribuintes é pautado pelas leis e também pelas decisões dos tribunais, nos casos de uma ruptura brusca e alteração no posicionamento que outrora era favorável a eles, deve-se desconsiderar essa mudança para aquelas situações já consolidadas. Tudo visando à proteção do contribuinte e, principalmente, a sua confiança. Destaque-se que a proteção da confiança está diretamente relacionada com o tempo de uma determinada situação, isto é, a confiança surge com uma situação ocorrida diversas vezes no passado, que persiste no presente e que ocorrerá no futuro, se não houver nada para que ela seja alterada (por exemplo: a obrigação ao pagamento de pensão alimentícia pelo pai cessará com a morte repentina do filho).

Destarte, o que se pretende demonstrar é que, ao se aplicar um novo entendimento acerca de uma questão, afastando aquela jurisprudência consolidada e pacífica, a aplicação de efeito *ex tunc* não deverá ser a regra e a nova decisão somente valerá para os novos casos e não para aqueles que já estavam em curso (e consolidados) quando a jurisprudência lhes era totalmente favorável. Logo, a Suprema Corte ao proferir o novo entendimento no caso da COFINS deveria ter aplicado efeitos *ex nunc*, ainda que não se atribua caráter vinculante nem à jurisprudência dos Tribunais e nem às Súmulas do STJ.

É importante esclarecer também que é perfeitamente aceitável que os Tribunais possam rever os seus posicionamentos a qualquer tempo. Na verdade, é justamente isso que se espera no Direito, pois para ser dinâmico e corresponder à realidade da sua sociedade, torna-se essencial a revisão da jurisprudência até então consolidada, não podendo, em

hipótese nenhuma ocorrer a repetição mecânica do Poder Judiciário. Como a sociedade está em constante mudança, o Direito deverá também acompanhá-la para se adequar aos seus jurisdicionados. Contudo, é preciso balancear as possíveis mudanças nos entendimentos jurisprudenciais com a sua aplicação aos indivíduos. Assim, por mais que a evolução do jurisprudência deva ocorrer, ela não poderá jamais gerar uma situação de insegurança ou incerteza para os seus cidadãos.

Desse modo, quando se tratar de uma radical mudança na jurisprudência que esteve consolidada por anos, inclusive com decisões transitadas em julgado favoravelmente aos contribuintes, ou seja, sempre que ocorrer a virada jurisprudencial, torna-se indispensável a atribuição de efeitos *ex nunc* para não gerar uma situação de injustiça e caos jurídico na sociedade. Assim, nada mais razoável, não somente do ponto de vista fático mas, principalmente sob o ponto de vista jurídico consubstanciado na manutenção da segurança jurídica e do excepcional interesse social, do que a aplicação da modulação temporal da decisão do STF no caso em questão.

O que se percebe é que poderão sempre existir situações específicas, como no caso em comento, em que a alteração jurisprudencial só deva produzir efeitos para o futuro e nunca para trás. Permitir que elas possam retroagir ferindo frontalmente os Princípios da Segurança Jurídica e da Boa-Fé do Contribuinte é o mesmo que afirmar que uma nova lei possa retroagir a fatos pretéritos, ainda que a jurisprudência não esteja no mesmo patamar dos atos normativos. É o que também elucida o já citado jurista ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

Assim, quando uma linha jurisprudencial nova reverte por completo as expectativas dos jurisdicionados, construídas com apoio em reiteradas e firmes decisões anteriores do mesmo Tribunal, haverá de ser aplicados os ditames do art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, para que não reste sacrificado o princípio da segurança jurídica e,

com ele a boa-fé das pessoas, que praticaram atos, certas de que procediam sob o amparo do direito objetivo.

Com efeito, não vislumbramos diferenças de tomo entre os resultados advindos de uma mudança legislativa e da alteração de uma linha jurisprudencial consolidada. Em ambos os casos, a irretroatividade é de rigor.²³

A aplicação de efeitos prospectivos demonstrará que o Direito não é incerto, mesmo com a mudança abrupta no entendimento dos tribunais, e existe para a manutenção da ordem e da segurança para os seus cidadãos. Se assim não fosse, os cidadãos jamais poderiam se planejar, tendo em vista que qualquer conduta que seguissem poderia a todo e qualquer tempo ser modificada, acarretando-lhes efeitos prejudiciais no futuro. Assim, a aplicação do efeito *ex nunc* no caso respeitará as relações formadas no passado que se basearam no posicionamento do STJ e nas decisões judiciais proferidas favoravelmente aos contribuintes, de modo que os mesmos não sejam surpreendidos com a mudança radical da jurisprudência, agora, desfavorável a eles. Nessa mesma linha de argumentação, pode-se afirmar que o defendido no presente artigo é que tanto as leis quanto a jurisprudência são instrumentos que objetivam a consolidação da segurança jurídica e, dessa maneira, o Princípio da Irretroatividade deve também ser estendido ao entendimento jurisprudencial reiterado e consolidado. Ou seja, a mudança nos entendimentos jurisprudenciais deve ser feita com o mesmo cuidado e atenção quando há o surgimento de uma nova lei no ordenamento jurídico.

Logo, o Supremo Tribunal Federal, para preservar todas as relações preexistentes que se formaram a partir do posicionamento anterior consolidado, deverá aplicar efeitos prospectivos ao seu novo entendimento,

23. CARRAZZA, Roque Antonio. *Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais in Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. 2. ed. Barueri, SP: Manole, Minha Editora, 2009. p. 43.

uma vez que presentes razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social.

2.3 Comparativo de casos – RE n. 556.664 X RE n. 377.457

Ao não aplicar a modulação dos efeitos da declaração de constitucionalidade ao caso da COFINS, gerou-se uma imensa situação de insegurança jurídica, bem como um grande baque econômico às pequenas sociedades que terão que restituir ao Fisco a contribuição que não foi anteriormente recolhida, respeitado o prazo prescricional estipulado no Código Tributário Nacional.

Em contrário senso, vale citar o julgamento do RE n. 556.664/RS²⁴, que também trata da questão de lei ordinária X lei complementar, cujos efeitos da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF foram modulados em favor do Fisco e em total desacordo com o entendimento consolidado na própria Corte Superior. Referido recurso foi interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão proferido pelo TRF4 que, ao julgar o Recurso de Apelação interposto, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46²⁵, da Lei n. 8.212/91 e do parágrafo único, do art. 5º, do Decreto-Lei n. 1.569/77, eis que os referidos artigos aumentaram o prazo de 5 (cinco) para 10 (dez) anos para que a Seguridade Social apurasse e constituísse seus créditos, violando, desse modo, frontalmente o disposto no art. 146, III, “b”, da Constituição Federal. Nesse caso específico, uma lei ordinária abordou 2 (dois) dispositivos matéria reservada, pela Carta Magna, à lei complementar, daí a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 daquela lei. Ocorre que, diferentemente

24. RE 556664, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008 EMENT VOL-02341-10 PP-01886

25. Atualmente ambos os artigos foram revogados pela Lei Complementar n. 128/08.

do caso da COFINS, o Tribunal, que negou provimento à unanimidade ao Recurso Extraordinário interposto pelo Fisco, por maioria, deliberou à aplicação dos efeitos *ex nunc* para a decisão.

Em relação à primeira decisão – a que trata da COFINS –, os efeitos da pronúncia da Corte incidiram desde os primórdios da Lei 9.430. Ou seja, os contribuintes que porventura deixaram de recolher a contribuição unicamente por estarem resguardados de decisão judicial proferida pela STJ deverão restituir ao Governo tudo aquilo que, indevidamente sob a ótica do STF, foi tirado do Poder Público. O termo “indevidamente”, no entanto, torna-se equivocado em ser utilizado pela Corte, pois, repita-se: os contribuintes obtiveram decisões favoráveis pelo STJ para não recolher o tributo, em face da manutenção da isenção determinada pela Lei Complementar n. 70/91, a qual não foi revogada pela Lei n. 9.430/96.

De maneira diversa, no caso da decisão sobre a dilação do prazo decadencial e prescricional estabelecida pela Lei n. 8.212/91, na qual o STF afirmou, à unanimidade, pela inconstitucionalidade dos dispositivos, os efeitos temporais desta decisão foram modulados, no sentido de somente surtir efeitos futuros, mesmo sendo a jurisprudência da própria Corte especificamente quanto ao mérito da questão completamente desfavorável. No caso da COFINS, sequer havia um posicionamento acerca do mérito da questão pelo STF, ainda que já houvesse pronunciamento desfavorável na ADC n. 1. Pelo contrário, a Corte em determinadas situações considerou a questão infraconstitucional, o que diversamente aconteceu no caso das contribuições previdenciárias, cujo mérito era desfavorável ao Fisco nos Tribunais. A diferença é que neste caso, os efeitos foram modulados a favor do Fisco, alegando-se, inclusive, uma suposta quebra da Previdência Social no caso da efetiva devolução dos pagamentos que foram feitos para ela. Não é demais ressaltar que a quebra das pequenas empresas com a devolução da contribuição não recolhida também foi aduzida no pedido de modulação, o qual, todavia, foi superado. Tais decisões mostram claramente a incongruência existente na Suprema Corte!

A decisão acerca da aplicação da modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade nessa situação realmente mostrou-se incoerente com o posicionamento da Corte acerca desse instituto, bem como em relação ao mérito da questão, tendo em vista que os precedentes dos tribunais brasileiros, inclusive do próprio STF, eram desfavoráveis ao Fisco desde 1992. No caso da COFINS, a situação era totalmente inversa: os precedentes dos tribunais brasileiros, inclusive do STJ, foram favoráveis por quase 1 (uma) década. No caso da Previdência Social, a declaração de inconstitucionalidade operou, equivocadamente, efeitos *ex nunc*, corroborando o entendimento firmado no RE n. 560.626/RS, primeiro caso de modulação dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária que versava igualmente sobre os mesmos artigos da Lei n. 8.212/91. Neste caso, a modulação foi proposta pelo MINISTRO-RELATOR GILMAR MENDES em razão da “grave insegurança jurídica” que seria acarretada, uma vez que, ao ser declarada a inconstitucionalidade dos dispositivos, os contribuintes, por óbvio, recorreriam ao Judiciário requerendo a restituição de todos os tributos que foram recolhidos baseados em prazos de decadência e prescrição inconstitucionais.

Está-se diante de 2 (duas) situações semelhantes cujo resultado foi completamente distinto: em ambos os recursos houve conflito entre leis ordinária e complementar e em ambos os casos a decisão de mérito proferida pela Suprema Corte foi correta – os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 foram declarados inconstitucionais e o art. 56 da Lei n. 9.430/96 foi “declarado constitucional” e, dessa maneira, a revogação da isenção foi legítima. No entanto, enquanto no RE n. 556.664 houve a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em total desacordo com a própria jurisprudência consolidada no STF, no RE n. 377.457 os efeitos da decisão do Supremo não foram modulados.

É certo que uma decisão pela aplicação da modulação em um caso específico não justifica que se aplique também em outro caso. O que se mostra inadmissível é que a fundamentação para se ter aplicado efeitos *ex nunc*

à questão da prescrição previdenciária é perfeitamente aplicável ao caso ora em debate, o que leva ao entendimento de que a modulação dos efeitos temporais no RE 556.664 foi feita em razão de questões políticas, em razão das insuficiências econômica e financeira da Previdência Social Brasileira. Considerando a sua condição financeira precária e frágil, a decisão serviu como um modo de prevenir a quebra da Previdência, pois, se a decisão não fosse esta, esse órgão teria que restituir aos contribuintes uma quantia enorme de dinheiro, dinheiro este que não lhe pertence e deveria ser devidamente devolvido para se evitar o enriquecimento ilícito de uma das partes.

Ora, se a segurança jurídica e fragilidade econômica da Previdência Social foram suficientes para fundamentar esta decisão, por que no caso da COFINS os mesmos argumentos não poderão ser usados em prol dos contribuintes? Não seriam argumentos suficientes para que eles não tenham que restituir ao Fisco a contribuição que não foi recolhida exclusivamente em razão de decisões judiciais e do posicionamento uníssono do Superior Tribunal de Justiça? Se houve uma ilegítima apropriação por parte da Previdência em razão dos já citados artigos inconstitucionais, por que não modular os efeitos no caso da COFINS, cuja fundamentação para aplicação dos efeitos *ex nunc* é exatamente a mesma? No caso da Previdência Social e a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 feriu-se frontalmente o art. 27 da Lei n. 9.868/99 sem qualquer fundamento jurídico aceitável. Pelo contrário, apenas demonstrou que, ao se tratar de questões do Estado, este poderá sempre criar normas inconstitucionais em benefício próprio, pois, em razão da sua “hipossuficiência”, as decisões proferidas pelos Tribunais jamais o prejudicarão e, se assim ocorrer, a Corte poderá utilizar de artifícios para atenuar tal situação. Em outras palavras, o direito do Estado é superior ao direito do Contribuinte e aquele detém privilégios que jamais alcançarão aos contribuintes²⁶.

26. Nesse sentido dispôs Aristóteles Atheniense, integrante do Conselho Federal da OAB: “Se o Executivo pretende adotar métodos arbitrários, visando maior arrecadação, através do direito da força que exercia no Congresso, em não da força do direito

2.4 Ainda há esperanças: recente decisão favorável aos contribuintes proferida por decisão monocrática na Suprema Corte

Ainda que o RE n. 377.457 não tenha sido encerrado, tendo em vista a oposição de Embargos de Declaração pelo contribuinte, considera-se muito improvável que haja alguma reversão no seu julgamento no que tange à inaplicabilidade da modulação temporal.

Nada obstante, é de crucial importância destacar a recente decisão proferida nos autos da Reclamação 11.476/CE²⁷ proposta pela Fazenda Nacional em face do TRF5, por uma suposta alegação de usurpação da competência do STF para realizar modulação de efeitos de julgados, bem como de ofensa ao decidido na ADI n. 4.071, ocorridas no julgamento da Ação Rescisória n. 2008.05.00.060637-7, que julgou procedente, em parte, a ação para que fosse reconhecido como devida a revogação da isenção concedida pela LC n. 70/91, determinando, todavia, que o recolhimento da COFINS somente deveria ser efetuado a partir do julgamento da referida ação. Em outras palavras, o Tribunal proferiu decisão na qual o contribuinte somente recolheria a contribuição a partir do julgamento da ação rescisória, e não a partir do julgamento feito pelo STF em 19.12.2008.

A decisão do TRF5 baseou-se justamente no Princípio da Segurança Jurídica. Isso porque o contribuinte já possuía decisão judicial transitada em julgado favoravelmente quanto à manutenção da isenção. Assim, para o Tribunal, a desconstituição dessa decisão com a aplicação do efeito retroativo acarretaria em grave injustiça e violação ao referido princípio,

que promana da Constituição, a cidadania enfrentará sério risco” *in* Democracia em risco: ao usar arbitrariedade fiscal, Executivo ameaça cidadania. Revista Consultor Jurídico. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2007-mar-15/usar_arbitrariedade_fiscal_executivo_ameaca_cidadania>

27. Rcl 11476 MC, Relator(a): Min. LUIZ FUX, julgado em 07/10/2008, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-215 DIVULG 10/11/2011 PUBLIC 11/11/2011

o que justificaria a modulação dos efeitos para que a cobrança ocorresse somente a partir do julgamento da ação rescisória.

O MINISTRO LUIZ FUX²⁸, em decisão monocrática, indeferiu o pedido de medida liminar pleiteado. Inicialmente afirmou que o STF não apreciou questão de extrema relevância: a boa-fé do particular, que pode ser verificada pelo simples fato de que apenas deixou de recolher a contribuição por estar amparado por sentença judicial favorável a ele transitada em julgado. Vale destacar esse trecho da sua decisão nos autos da supracitada Reclamação:

Vê-se que não foi considerada por esta Corte – mercê de estar julgando, à época, Recurso Extraordinário em processo não findo – a situação do particular que já havia vencido batalha judicial contra a Fazenda Pública, amparado por decisão coberta pelo manto da coisa julgada material.

Ademais, o Ministro também afirmou que a possibilidade de modulação dos efeitos não é de competência apenas da Suprema Corte. Isso porque se tal instituto pode ocorrer no controle incidental de constitucionalidade, que é de competência de todo e qualquer órgão jurisdicional brasileiro, a decisão proferida pelo TRF5 que determina que seu julgado tenha efeitos prospectivos não usurpará, conseqüentemente, nenhuma competência do STF, pois também deterá essa prerrogativa. Sobre essa possibilidade, cumpre realçar as palavras abaixo proferidas pelo Ministro ainda em suas explicações:

28. Atualmente fazendo parte do STF, o Ministro afirmou – nessa mesma oportunidade – que era favorável à modulação dos efeitos no caso da COFINS, justamente por considerar que a matéria estava pacificada na jurisprudência do STJ, tribunal competente para julgar a causa, em razão de decisões do STF afirmando que a matéria era infraconstitucional.

Apesar de haver previsão legal para a modulação de efeitos apenas no controle abstrato de constitucionalidade, conforme o art. 27 da Lei n. 9.868/99, certo é que a jurisprudência desta Corte Suprema admite a sua utilização também no controle incidental ou por via de exceção, como fixado no leading case do RE n. 197.917 (Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julg. em 06/06/2002). Na clássica lição de José Afonso da Silva, “o exercício [do controle de constitucionalidade] por via de exceção é próprio do controle difuso”, o qual, por sua vez, ocorre “quando se reconhece o seu exercício a todos os componentes do Poder Judiciário” (*Curso de Direito Constitucional Positivo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 49-50).

A decisão proferida pelo Ministro pode ser considerada como uma vitória, ainda que parcial, pois ainda cabe recurso por parte do Fisco. Não só porque reconheceu também que a boa-fé do contribuinte deveria ser observada nesse caso, pois assim a segurança jurídica não seria violada, como também afirmou que, nada obstante a decisão do STF que não aplicou efeitos *ex nunc* ao caso da COFINS, os demais tribunais do ordenamento jurídico, na análise dos casos concretos, poderão valer-se desse instituto para a manutenção das situações anteriormente consolidadas.

O reconhecimento da possibilidade de aplicação da modulação dos efeitos no controle incidental de constitucionalidade pode trazer maiores esperanças aos contribuintes que possuem decisões judiciais transitadas em julgado em seu favor. Assim, essa decisão pode servir de paradigma coerente para que os demais tribunais também apliquem efeitos *ex nunc* às Reclamações ajuizadas pela União Federal, respeitando e preservando as situações que existiram por quase 10 (dez) anos.

3. Conclusão

O presente artigo objetivou demonstrar a necessidade de modulação temporal dos efeitos da decisão proferida pelo STF nos autos do RE n. 377.457 em razão da preservação da segurança jurídica e do excepcional

interesse social no caso da COFINS – sociedades uniprofissionais. A aplicação dos efeitos *ex nunc* à decisão da Suprema Corte seria possível uma vez que seria afastada a literalidade do art. 27 da Lei n. 9.868/99, eis que não se trata no caso de decisão de inconstitucionalidade, mas sim, de mudança significativa na jurisprudência consolidada por aproximadamente 10 (dez) anos, o que acarretaria na desnecessidade de *quorum* qualificado.

Por ter terminada empatada a sessão de julgamento, a questão da isenção da COFINS aos profissionais liberais ainda não está decidida. Tendo em vista a peculiaridade do caso, por se estar diante de virada jurisprudencial, e não da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, o art. 27, da Lei n. 9.868/99 torna-se inaplicável ao caso e é preciso a retomada do julgamento do referido recurso, tornando imprescindível à solução do caso em discussão o voto da MINISTRA ROSA WEBER, substituta da ex-MINISTRA ELLEN GRACIE²⁹, ausente da primeira sessão de julgamento ocorrida em 19.12.2008³⁰.

Todavia, ainda que essa proposta não seja acatada pelo Poder Judiciário e o art. 27 seja plenamente aplicável ao caso, há que se destacar que, de qualquer modo, o julgamento deverá ser retomado para que a MINISTRA ROSA WEBER, substituta da MINISTRA ELLEN GRACIE profira o seu voto acerca da modulação. Isso porque, conforme visto, após a exposição do voto do MINISTRO CELSO DE MELLO, os MINISTROS RICARDO LEWANDOWSKI E CARLOS BRITTO, alteraram os seus respectivos votos sendo favoráveis à modulação. Diante disso, indaga-se: será que após a exposição do voto proferido pelo novo Ministro do STF, não haverá outras mudanças nos votos já proferidos? Dessa maneira, ainda que seja decidido pela aplicação do art. 27 da Lei n. 9.868/99, o *quorum* qualificado poderá ser devidamente atendido, após o proferimento do novo voto faltante.

29. Atualmente ausente do Tribunal em razão da sua aposentadoria.

30. Essa solução foi proposta pelo já citado Prof. LUÍS ROBERTO BARROSO.

Ainda que as soluções propostas possam não agradar a todos, em especial ao Fisco, não se pode negar que o posicionamento reiterado do Poder Judiciário inclusive com edição de súmula de um Tribunal Superior corroborando o entendimento pelo qual a isenção ainda era válida e, conseqüentemente o art. 56 era ineficaz, criou um “direito vigente” no ordenamento jurídico. Em vista dessa circunstância, os jurisdicionados seguiram a jurisprudência dos tribunais, principalmente por se tratar do STJ, orientando as suas decisões com base naquele posicionamento. Ressalte-se que o entendimento do STJ só foi consolidado porque o STF afirmou sua incompetência para julgar a questão, que, na opinião dos Ministros, era infraconstitucional. Nesse sentido, a jurisprudência foi firmada pelo tribunal competente para analisar a questão, sendo obedecida por todos os profissionais liberais. Nesse ponto é necessário frisar novamente que a Suprema Corte apenas não proferiu nenhuma decisão de mérito durante os anos de 1998 a 2008, pois se julgava incompetente para analisar a questão e, ao proferir a decisão no RE n. 377.457 diferentemente de todo o entendimento consolidado no ordenamento jurídico, promoveu uma radical mudança no ordenamento, ferindo os Princípios da Boa-Fé Objetiva, da Não Surpresa e, principalmente, da Segurança Jurídica.

Pode-se também alegar que a aplicação do art. 27 da Lei 9.868/99 é feita por analogia aos casos em que há a “virada jurisprudencial” e, por conseguinte, o *quorum* também deverá ser observado. Nada obstante, é de se causar, no mínimo espanto, que as mesmas justificativas usadas para não modular a decisão proferida no caso da COFINS foram usadas justamente para modular a decisão proferida no caso da Previdência Social. Assim o que se evidenciou no presente artigo foi não só o equívoco cometido pela Suprema Corte que, como visto, além de não ter analisado todas as questões pertinentes ao caso³¹, também ignorou haver jurisprudência

31. Como afirmado pelo Ministro Luiz Fux, o STF deveria ter analisado também o fato de inúmeros contribuintes já possuírem decisões transitadas em julgado a seu favor no sentido de não recolher o tributo.

dência consolidada no STJ por quase 10 (dez) anos e a necessidade de retomada do julgamento, ou, no mínimo, uma análise mais profunda e detalhista dos Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte.

Uma vez que o Poder Público não pode atuar de maneira contraditória, o que acarreta na impossibilidade do “*venire contra factum proprium*”, não poderá agora punir os contribuintes que apenas obedeceram às ordens emanadas pelo Superior Tribunal de Justiça, resguardados, por óbvio, de decisões judiciais favoráveis. Os entes do Federalismo devem sempre agir de maneira previsível e em conformidade com a segurança jurídica, não podendo, conseqüentemente, condenar seus administrados pela mudança repentina e drástica dos seus posicionamentos. Sendo certo que o Direito está em constante alteração, os novos entendimentos que suprimem as ideias preestabelecidas tornam-se necessários à sua própria evolução e acompanhamento dos seus jurisdicionados. Contudo, no caso de modificação repentina da jurisprudência de um Tribunal Superior, seus efeitos devem ocorrer somente para o futuro, nunca retroagindo para alcançar as situações que já se encontram devidamente estáveis. Por óbvio, um Tribunal poderá (e deve!) sempre rever as suas orientações, mas deverá verificar as situações anteriormente formadas e consolidadas justamente em razão de seu entendimento primário. Isso porque a orientação da jurisprudência de um Tribunal Superior não somente constitui paradigma e direção para as decisões dos demais tribunais brasileiros, mas, também afeta a vida dos cidadãos que pautam os seus atos e seus comportamentos baseados em suas decisões. Portanto, os contribuintes não devem ser punidos porque agiram em conformidade com o posicionamento jurisprudencial adotado anteriormente à mudança do Direito vigente.

Nada obstante a correta decisão de mérito acerca da possibilidade da Lei n. 9.430 poder revogar a isenção concedida na Lei Complementar n. 70/91, a decisão que não aplicou efeitos *ex nunc* só trouxe incertezas e prejuízos no ordenamento jurídico brasileiro. Por óbvio, os profissionais liberais não podem ser punidos por terem cumprido o entendimento do STJ.

Se a Suprema Corte, após centenas de decisões favoráveis aos cidadãos, decide reformular toda a jurisprudência consolidada, o correto é preservar as situações preexistentes e, assim, aplicar efeitos *ex nunc* à sua nova decisão.

Como já afirmado, tendo em vista que a sociedade está em constante mudança, os entendimentos jurídicos podem, e devem, sempre ser revistos e alterados, justamente para se adequar às mudanças de seus jurisdicionados. Entretanto, as modificações danosas na jurisprudência consolidada por um determinado período e que, conseqüentemente trarão conseqüências danosas aos cidadãos, podem ser consideradas como fundamentos para que sejam modulados os efeitos daquela decisão danosa proferida pela Suprema Corte.

Nos casos em que a jurisprudência é alterada de forma súbita e gravosa aos contribuintes, a regra deveria ser a imediata modulação dos efeitos, para proteger justamente o princípio basilar do ordenamento jurídico, qual seja, o Princípio da Segurança Jurídica. Isso porque as modificações jurisprudenciais não se submetem a nenhuma limitação temporal, isto é, diferentemente do que ocorre com as inovações legislativas em matéria tributária, que devem obedecer aos Princípios da Anterioridade, as alterações na jurisprudência podem produzir efeitos imediatos. Daí a necessidade de se observar com mais amplitude a segurança jurídica.

Portanto, resta evidente que, se anteriormente o STF afirmou que o Tribunal que deveria julgar a questão era o STJ, não poderá modificar a jurisprudência sem lhe aplicar efeitos *ex nunc*. Assim, no caso de a alteração jurisprudencial afetar grande parte dos seus cidadãos, deverá produzir efeitos prospectivos, preservando as relações preexistentes. Isso porque o Direito não pode servir como mecanismo de punição, sancionando justamente aquelas pessoas que apenas seguiram o posicionamento anteriormente firmado pelo Poder Público.

OPINIÃO LEGAL: REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. CRIAÇÃO DE HOLDING INTERNACIONAL. TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS DIRETAS E INDIRETAS NO EXTERIOR

André Mendes Moreira

1. Da Consulta

Consulta-nos o **GRUPO IMAGINARIUS BRASIL S/A** sobre os efeitos tributários da criação de uma holding no exterior para a unificação de todas as suas operações internacionais.

A atividade da Consulente engloba negócios diversificados, que são carreados por diversas empresas coligadas e/ou controladas no exterior, especialmente na Ásia e Oceania, todas dotadas de substancial estrutura.

O objetivo da nova organização seria unificar e otimizar a gestão de todos os negócios no exterior em uma holding controlada pela empresa brasileira, mas que substituísse esta como controladora direta de todas as demais empresas do grupo fora do Brasil.

A Consulente pretende instalar sua sede off-shore em qualquer país com o qual o Brasil possua tratado contra a dupla tributação da renda e no qual seria efetivamente montada uma sede operacional, com locação de salas, contratação de empregados de todos os níveis hierárquicos e demais medidas para se evitar que o estabelecimento seja considerado fictício.

Diante disso, questiona-nos a Consulente sobre os efeitos jurídico-tributários de tal medida, especialmente quanto à tributação da renda das empresas direta e indiretamente controladas situadas no exterior.

Ao que passamos a responder.

2. Breves considerações acerca da tributação de lucros auferidos por coligadas ou controladas no exterior

A Lei n. 9.249, de 26.12.95, em seu art. 10, dispôs que os lucros ou dividendos disponibilizados (pagos ou creditados) a seus titulares, pessoas físicas ou jurídicas, não sofrerão mais incidência na fonte, nem tampouco integrarão a base de cálculo do imposto sobre a renda do beneficiário. Assim, desde então, a tributação dos lucros se fez de forma não cumulativa, extinguindo-se a dupla incidência do imposto (que antes recaía tanto na pessoa jurídica investida e geradora dos lucros, como ainda na pessoa física ou jurídica beneficiária, ou investidora).

A lei assentou-se no pressuposto de que a empresa investida (ou geradora dos lucros) fosse efetivamente tributada, caso contrário haveria isenção total, absoluta dos resultados. O regime em vigor não apresenta maiores problemas quando a controlada (investida) situa-se em território nacional, porque a empresa, inteiramente submetida às leis nacionais, pagará o imposto de renda devido no País, ficando livre de qualquer ônus fiscal a percepção dos dividendos pela controladora (sediada no Brasil ou no exterior).

Quanto às controladas e coligadas situadas no exterior, a Lei n. 9.249, de 26.12.95, seguindo tendência observável em diversos outros países, introduziu entre nós o conceito de “renda mundial”, passando a tributar com o IR, no Brasil, os lucros diretamente auferidos no exterior por empresas brasileiras e também aqueles por elas auferidos “através de” (*sic*) suas controladas e coligadas no exterior.

Nosso País adotou o princípio genérico de que a mesma renda já tributada, de fonte estrangeira, será compensada por meio de créditos, mas tais montantes dedutíveis não poderão exceder o imposto devido no País sobre a mesma renda. A lei brasileira, entretanto, impôs a regra da consolidação da renda, não importa que se trate de simples estabelecimento permanente estrangeiro, sucursais, ou ainda subsidiárias, filiais ou

empresas vinculadas com personalidade jurídica própria (controlada ou coligada). Para isso, a Lei n. 9.249, de 26.12.95, adotou uma presunção de disponibilidade (embora inexistente a distribuição), para considerar “distribuídos” os lucros, no momento de sua apuração pela empresa controlada. Consagrou, então, implicitamente, a regra da desconsideração unilateral da personalidade jurídica da controlada ou coligada, de forma parcial, a atingir apenas os lucros, jamais os prejuízos.

A tributação da renda mundial fica assim deformada, porque a presunção de disponibilidade pressupõe, na lei brasileira, uma desconsideração da personalidade jurídica de mão única, que somente funciona para os lucros.

Com o fito de remendar os malfeitos, foi baixada uma Instrução Normativa (IN/SRF n. 38, de 27.06.96¹). Esta, em vez de regular a Lei n. 9.249/95, alterou-lhe as feições. Assim é que os lucros da coligada ou controlada no exterior passaram a ser tributados quando fossem transferidos, via pagamento, crédito, remessa, entrega ou emprego. A IN n. 38, malgrado alguns defeitos, respeitou a personalidade jurídica da empresa estrangeira e adotou o regime de caixa, não mais de competência, para a tributação no Brasil de seus lucros.

Do conflito entre a Lei n. 9.249/95 e a IN n. 38, surgiu a Lei n. 9.532, de 10.12.97, como superação do evidente impasse criado pela própria União.

A Lei n. 9.532/97, sem recair nos erros da IN n. 38/96, que previa algumas ficções relativas ao tema disponibilização de lucros, adotou-lhe os pontos positivos. Nesse passo, assentou-se nos dois pilares que regem a matéria:

1. Posteriormente revogada pela IN/SRF n. 213, de 07.10.02.

- (a) respeitou a personalidade jurídica das controladas e coligadas no exterior e;
- (b) considerou “disponibilizado” o lucro havido no exterior, em prol da coligada ou controladora brasileira, no momento em que os dividendos, já separados da fonte, fossem objeto de pagamento, crédito, remessa, entrega ou emprego (obviamente pelo regime de caixa).

De conseguinte – perante a disparidade dos critérios informadores das respectivas razões de legislar (*ratio legis* ou *mens legislatoris*) – a Lei n. 9.249/95 restou parcialmente revogada pela Lei n. 9.532/97.

A Medida Provisória n. 1858-6, de 29.06.99, sujeitou à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) os lucros auferidos por coligadas ou controladas no exterior (art. 19), em que pese a realidade de que tais empresas forâneas nada têm que ver com o financiamento da seguridade social brasileira (art. 195 da CF/88).

Este quadro legislativo esteve a vigor até a edição da Lei Complementar n. 104, de 2001, que acrescentou ao art. 43 do CTN, definitivo do fato gerador do imposto de renda, um § 2º:

§ 2º. Na hipótese de receita ou rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Com base na autorização inscrita no CTN, no mesmo ano foi então publicada a Medida Provisória n. 2.158-35, de 24.08.2001, passando a tributação a incidir sobre os lucros apurados no balanço e não mais sobre os lucros disponibilizados (dividendos). Confira-se o seu art. 74:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros

auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior, até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização prevista na legislação em vigor.

A Medida Provisória n. 2.158-35, a nosso ver, contém sérios defeitos jurídicos:

Inicialmente, repristina o regime da Lei n. 9.249/95, claramente revogado, no particular, pela Lei n. 9.532/97. O suposto básico da disponibilização tributável (afastem-se, por ora, disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica), tem uma contrapartida desprezada: a redução do patrimônio da pessoa jurídica que promove a disponibilização. Só no momento em que ela se separa dos seus lucros, os destaca e atribui aos sócios ou acionistas, há real transferência de créditos e, pois, real disponibilização. Fora disso, temos apenas ficções de disponibilização, que podem causar pluritributações e tributações “sobre o vento”, atingindo o patrimônio das pessoas e não os reais acréscimos patrimoniais, ou seja, a renda.

Outrossim, conflita com as convenções subscritas pelo Brasil (vinte e cinco). As convenções consideram exclusivamente tributáveis na origem os lucros obtidos pelas empresas situadas nos territórios dos países subscritores (exceção à regra da renda mundial, sob pena de bi-tributação). Por tabela, a MP em tela cria uma situação profundamente desigual, favorecendo em tese a evasão internacional (*treaty shopping*), ou seja, a localização em um país mais favorecido, para deste modo circundar a draconiana legislação pátria.

Não se deve confundir a temática em exame com o princípio da equivalência patrimonial. Para fins contábeis, o resultado das controladas ou coligadas, positivo ou negativo (perdas), pode refletir-se no balanço

da coligada ou controlada no Brasil, mas os lucros somente são afetados quando elas os distribuem e, portanto, reduzem os respectivos patrimônios. O advento da IN n. 213/2002 agravou substancialmente o quadro apontado, com a determinação da oneração da equivalência patrimonial (que inclui novamente os lucros e outros valores já tributados).

Diante de tantas irregularidades, a Confederação Nacional da Indústria (CNI) ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n. 2588, em que questiona os artigos 74, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória n. 2.158, de 24.08.2001, e artigo 43, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional, com a redação da Lei Complementar n. 104/2001, na forma do artigo 10 da Lei n. 9.868/99.

3. A jurisprudência no Judiciário

A ADI n. 2.588 visa o reconhecimento da inconstitucionalidade dos citados dispositivos legais, porquanto o fato gerador do IR e CSLL somente pode ser considerado ocorrido após a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

A ADI está em fase final de julgamento, estando pendente somente o voto do Ministro JOAQUIM BARBOSA, ao passo que o Ministro GILMAR MENDES deu-se por impedido de julgar.

A Relatora Ministra ELLEN GRACIE julgou parcialmente procedente a ação, tão somente para declarar a inconstitucionalidade da expressão “ou coligada”, duplamente contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/01.

Quatro Ministros, RICARDO LEWANDOWSKI, MARCO AURÉLIO, SEPÚLVEDA PERTENCE e CELSO DE MELLO, votaram pelo julgamento procedente da ação para dar interpretação conforme ao art. 43, §2º do CTN, excluindo do seu alcance qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para efeito de incidência do imposto, declarando, assim, a inconstitucionalidade do art. 74, parágrafo único, da MP n. 2.158-35/01.

Em contrapartida, outros quatro Ministros, EROS GRAU, NELSON JOBIM, AYRES BRITTO e CEZAR PELUSO, entenderam pelo julgamento improcedente da ação.

O ministro CEZAR PELUSO votou, no particular, que a ADI seria improcedente, para dar interpretação conforme à Constituição, no sentido de que ao artigo 74, da Medida Provisória n. 2158 se aplique apenas em relação aos investimentos considerados relevantes nos termos dos artigos 247, 248 e seguintes da Lei n. 6.404/76 [Lei das Sociedades Anônimas] *“e, como tais, sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial porque existente o elemento de conexão entre o eventual lucro produzido no exterior e a pessoa jurídica situada no Brasil, sujeita a tributação pelo imposto sobre a renda”*.

De acordo com o Ministro, *“pela equivalência patrimonial, o lucro auferido pela controlada coligada no exterior repercute no resultado da empresa no Brasil, aumentando até o valor por distribuir aos sócios”*. Para ele, o fato de não ocorrer ingresso no caixa da empresa não desnatura o rendimento. *“Há aí disponibilidade jurídica passível de tributação pelo Imposto sobre a Renda, embora sem a efetiva distribuição do lucro pela empresa no exterior”*, ressaltou.

PELUSO advertiu que, por envolver outras contas do patrimônio líquido e até variações cambiais ativas e passivas decorrentes de diferenças de câmbio no período, *“não é todo resultado ganho oriundo de avaliação por equivalência patrimonial que pode incluir-se na base de cálculo do imposto sobre a renda, mas apenas aquele advindo especificamente do lucro produzido no exterior.”*

Até aqui o resultado apurado do julgamento é o seguinte: dos onze componentes da Corte, um Ministro é impedido (GILMAR MENDES), um está pendente de voto (JOAQUIM BARBOSA), quatro votaram pela procedência da ação, quatro pela improcedência, e um voto pela procedência parcial (“coligadas”).

Há, portanto, empate quanto às empresas “controladas”, e maioria de um voto pela inconstitucionalidade da lei quanto às empresas “coligadas”.

A pendência de decisão definitiva no âmbito do Supremo Tribunal Federal, portanto, gera insegurança sobre a matéria, especialmente em vista da possibilidade de empate.

Recentemente, o STF reconheceu – em outro caso – a repercussão geral do tema em questão. Trata-se do RE n. 611.586/PR, cujo pedido é para que “seja reconhecida a inconstitucionalidade do artigo 74 e respectivo parágrafo único da Medida Provisória n. 2.158-34, de 27 de julho de 2001 (atual MP n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), por violação aos artigos 153, 111; 145, § 1º e 150, 111, “a”, todos da CF/88, com a consequente concessão da segurança postulada para o fim de que, livre de quaisquer coações ou embaraços, possa proceder a tributação, pelo IR e CSLL, somente após a efetiva disponibilidade dos lucros auferidos no exterior, conforme previa a legislação anterior (art. 1º da Lei n. 9.532/97).”

Dessarte, é bem provável que o julgamento da ADI n. 2.588 permaneça sobrestado, até que o novo recurso seja julgado, em atenção tanto ao mecanismo da repercussão geral como à nova composição do STF, que difere daquela quando a ADI teve seu julgamento iniciado.

O Superior Tribunal de Justiça, nesse ínterim, tem se manifestado reiteradamente sobre a validade do art. 43, § 2º do CTN e art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, como demonstra recentíssimo acórdão:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA. ARTS. 43, § 2º, DO CTN E 74 DA MP 2.158-35/2001.

1. A posterior destinação dos lucros auferidos pelas empresas coligadas e controladas está diretamente sob o controle da investidora (no

caso de empresa controlada) ou do grupo empresarial a que pertence a investidora (no caso de empresa coligada). Sendo assim, havendo a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, o valor está apto a compor a base de cálculo do imposto de renda.

Inteligência do art. 43, §2º, do CTN, e 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Precedentes: REsp. 983.134 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 3.4.2008; e REsp. 907.404 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 23.10.2007.

2. O STF está examinando a tese de inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC 104/2001, e do art. 74, caput e parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, em razão da ADIn 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria-CNI, contudo, não havendo liminar, as normas permanecem em vigor.

3. O art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, não revogou o art. 25, §5º, da Lei n. 9.249/95, ao estabelecer que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior passam a ser considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual forem apurados.

4. Tema que difere daquele enfrentado no REsp. n. 1.211.882 - RJ.

5. Recurso especial não provido.”

(STJ, REsp 1161003/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/09/2011, DJe 08/11/2011)

Partindo da premissa da validade da norma que determina a tributação, no Brasil, dos lucros das controladas e coligadas no exterior no momento da publicação dos respectivos balanços, o que algumas empresas têm buscado é a utilização de tratados internacionais em matéria tributária para evitar a incidência fiscal. Contudo, o problema se agrava quando a eventual controlada no exterior possui o controle de outras empresas situadas em países com os quais o Brasil não possua tratado contra a dupla tributação. Assim, resta a dúvida: o lucro das controladas indiretas situadas em países com os quais o Brasil não possua tratados internacionais deve seguir as regras de tributação dos lucros da contro-

lada direta, sediada em país que tenha acordo contra a dupla tributação com o Brasil?

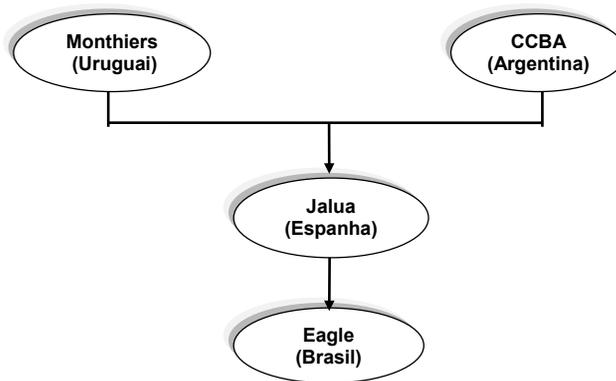
Essa questão foi objeto de embate no âmbito administrativo federal, perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, onde foram prolatadas duas decisões, relativamente antagônicas, sobre o mesmo caso, que muito se assemelha à situação exposta pela Consulente.

Confira-se.

4. A jurisprudência administrativa: o “Caso Eagle”

A EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S.A (controlada brasileira da AMBEV) foi autuada por falta de pagamento do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) incidentes sobre os lucros auferidos por intermédio de suas controladas no exterior, nos anos calendários de 2000 e 2001.

Em síntese, a EAGLE é controladora direta da espanhola JALUA e controladora indireta, através da JALUA, da uruguaia MONTHIERS e da argentina CCBA:



Ocorre que a EAGLE não recolheu ao Brasil o IRPJ e a CSLL sobre os lucros auferidos pela JALUA (controlada direta) e pela MONTHIERS e CCBA (controladas indiretas), alegando que nos lucros da JALUA (holding do grupo) já foram consolidados os resultados das referidas empresas, não havendo que se falar em tributação no País devido à existência de uma Convenção Brasil-Espanha para evitar a bitributação da renda, a qual segue os moldes das convenções modelo editadas pela OCDE (Organização para cooperação e Desenvolvimento Econômico).

Essa Convenção regula a tributação dos lucros das empresas (art. 7º) e a tributação dos dividendos pagos por estas (art. 10º). Assim, a competência para a cobrança de tributos sobre os lucros das empresas é exclusivamente do país em que esteja situada essa empresa (competência tributária exclusiva) e, em relação à tributação dos dividendos pagos, serão tributados no país da fonte pagadora, sem impedimento para que o país da empresa que os recebeu também a tribute, desde que seja deduzido o tributo cobrado no outro país (competência tributária concorrente):

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

(...)

ARTIGO 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e de acordo com a le-

gislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.

Nos países em que o Brasil não mantém acordo para evitar a dupla tributação da renda, o lucro disponível apurado em cada ano será tributado no Brasil, independente da efetiva distribuição.

As autuações do caso EAGLE foram divididas em dois Autos de Infrações, relativos a 2001 e 2002, respectivamente, que foram julgados separadamente e que, como dito, tiveram decisões antagônicas.

Na primeira autuação decidiu-se pela exclusão dos lucros apurados pela JALUA (controlada espanhola), aplicando-se o artigo 7º da Convenção Brasil-Espanha, uma vez que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado. Nesse primeiro caso foi analisado tão somente o que se estava tributando: lucros ou dividendos.

Já no segundo, discutiu-se que somente é aplicável a norma da Convenção aos resultados da JALUA decorrentes de suas atividades na Espanha, pois aqueles decorrentes de consolidação de lucros de empresas doutros países (MONTHIERS e CCBA) repercutem no resultado da controladora indireta no Brasil (EAGLE), somente sendo não tributáveis se houver Convenções semelhantes entres os países correspondentes (Brasil-Argentina e Brasil-Uruguai).

Em outras palavras, os resultados tidos por empresas indiretamente controladas/coligadas são tributados pela renda/lucro da controladora ou coligada brasileira, salvo se vigente Convenção de não bitributação do Brasil com o país de cada controlada/coligada indireta.

Assim sendo, decidiu-se que a EAGLE deveria ser tributada pelos resultados de suas controladas indiretas (MONTHIERS e CCBA), ainda que consolidados na controlada direta (JALUA), afastados da tributação somente os resultados apurados exclusivamente por esta na própria Espanha.

É ver, separadamente, cada um dos acórdãos.

4.1. “Caso Eagle 1” – Acórdão n. 101-95.802 (2006)

A autuação referiu-se aos lucros oriundos de empresa controlada na Espanha (JALUA) contabilizados até 31/12/2001 e não disponibilizados até 31/12/2002. A controvérsia residia na identificação do objeto da tributação, lucros ou dividendos.

Dividendos nada mais são do que lucros disponibilizados, ou seja, o rendimento que cabe aos sócios ou acionistas de uma sociedade. É a parte do lucro que compete a cada sócio, após apurado todos os abatimentos (lucro líquido). Dessa forma, os lucros apurados em balanço, antes de qualquer dedução não podem ser considerados como dividendos.

A Relatora SANDRA MARIA FARONI (voto vencedor) concluiu que a tributação do art. 74 da MP n. 2.158-35/01 incide sobre o lucro das empresas e não sobre os dividendos, devendo, assim, ser aplicado o art. 7º da Convenção Brasil-Espanha que afasta a tributação no Brasil dos lucros auferidos pela JALUA, enquanto não disponibilizados:

Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

Não obstante esse entendimento, foi desenvolvida uma segunda linha de raciocínio baseando-se na presunção de tributação de dividendos antecipados, caso em que deveria ser aplicado o art. 23 da Convenção que afasta o imposto sobre esses rendimentos:

(...) 3. Quando um residente da Espanha receber dividendos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Brasil, a Espanha isentará de imposto estes dividendos, podendo no entanto ao calcular o imposto incidente sobre os rendimentos

restantes desse residente, aplicar a alíquota que teria sido aplicável se tais dividendos não houvessem sido isentos .

4. Quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos.

De uma forma ou de outra a tributação estaria afastada, quer seja pela aplicação do art. 7º do Tratado que determina que a tributação ocorra sempre no Estado de residência da empresa, quer seja pela aplicação do art. 23 do Tratado, isentando-se os dividendos recebidos pelo residente brasileiro.

4.2. “Caso Eagle 2” - Acórdão n. 101-97.070 (2008)

O auto de infração foi lavrado pela suposta falta de pagamento do IRPJ e CSLL sobre os lucros obtidos pela controlada direta (JALUA) e pelas controladas indiretas (MONTHIERS e CCBA), referentes a 2002.

A controvérsia nesse caso estava em saber se a Convenção Brasil-Espanha seria aplicável à parcela do lucro da holding JALUA (Espanha) decorrente dos resultados provenientes da MONTHIERS (Uruguai) e CCBA (Argentina).

A EAGLE (Brasil) registrou os lucros auferidos no exterior sem a realização da equivalência patrimonial prévia na JALUA por estar dispensada nos termos da legislação espanhola.

O método de equivalência patrimonial consiste na avaliação de determinados investimentos em outras pessoas jurídicas através do valor do patrimônio líquido contábil que elas apresentam, e não pelo valor do custo de investimento. Os investimentos considerados são aquelas participações societárias de caráter permanente. Nesse sentido, os seguintes dispositivos da legislação:

Art. 1º - O investimento permanente de companhia aberta em coligadas, suas equiparadas e em controladas, localizadas no país e no exterior, deve ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, observadas as disposições desta Instrução.

Parágrafo único. Equivalência patrimonial corresponde ao valor do investimento determinado mediante a aplicação da percentagem de participação no capital social sobre o patrimônio líquido de cada coligada, sua equiparada e controlada.

Art. 2º - Consideram-se coligadas as sociedades quando uma participa com 10% (dez por cento) ou mais do capital social da outra, sem controlá-la.

Parágrafo único. Equiparam-se às coligadas, para os fins desta Instrução:

as sociedades quando uma participa indiretamente com 10% (dez por cento) ou mais do capital votante da outra, sem controlá-la;

as sociedades quando uma participa diretamente com 10% (dez por cento) ou mais do capital votante da outra, sem controlá-la, independentemente do percentual da participação no capital total. (Instrução CVM n. 247/ 1996)

Art. 384. Serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido os investimentos relevantes da pessoa jurídica (Lei n. 6.404, de 1976, art. 248, e Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI):

I - em sociedades controladas; e

II - em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com vinte por cento ou mais do capital social.

§ 1º São coligadas as sociedades quando uma participa, com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la (Lei n. 6.404, de 1976, art. 243, § 1º).

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (Lei n. 6.404, de 1976, art. 243, § 2º).

§ 3º Considera-se relevante o investimento (Lei n. 6.404, de 1976, art. 247, parágrafo único):

- I - em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a dez por cento do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica investidora;
- II - no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a quinze por cento do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica investidora. (RIR/99 – Decreto n. 3.000/99)

A questão analisada no julgamento foi saber se o lucro auferido pela controlada indireta é lucro da controladora ou lucro da controlada direta. Com relação ao lucro apurado exclusivamente pela controlada direta (JALUA), ficou assentado que este não deverá ser tributado no Brasil em virtude do Convenção existente com a Espanha.

Quanto aos lucros apurados pelas controladas indiretas, a Relatora SANDRA MARIA FARONI (voto vencido) entendeu que não há como trazê-los para o Brasil a não ser por intermédio da controlada direta, o que implica dizer não serem tributados em face da Convenção Brasil-Espanha.

Esse entendimento, contudo, não prevaleceu, conforme entendimento do Conselheiro VALMIR SANDRI (voto vencedor), segundo o qual a legislação não restringiu às *controladas diretas* a regra de adição de lucros auferidos no exterior ao balanço da controladora: pelo contrário, expressamente abarca as *controladas indiretas*.

Isso decorre do art. 241, § 2º da Lei n. 6.404/76, pelo qual o conceito no Direito Societário de empresa “controlada” não distingue empresas controladas diretas ou controladas indiretas, nos seguintes termos:

- Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.
- § 1º. São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

§ 2º. Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. (Grifamos)

Noutras palavras, no caso concreto tanto a JALUA quanto a MONTHIERS e a CCBA são consideradas empresas controladas da EAGLE no Brasil. Confira-se parte da ementa do acórdão, no que pertinente:

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA - Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto n. 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS INDIRETAS - Para fins de aplicação do art. 74 da MP n. 2.158-35, os resultados de controladas indiretas consideram-se auferidos diretamente pela investidora brasileira, e sua tributação no Brasil não se submete às regras do tratado internacional firmado com o país de residência da controlada direta, mormente quando esses resultados não foram produzidos em operações realizadas no país de residência da controlada, evidenciando o planejamento fiscal para não tributá-los no Brasil.”

Vale, ainda, breve transcrição de trecho do voto vencedor, do Conselheiro VALMIR SANDRI:

De fato, não há como considerar ao abrigo do tratado Brasil - Espanha, os lucros auferidos num terceiro país sem tratado, que tem apenas como passagem um dos Estados contratantes, eis que, pela regra disposta no art. 7º do Tratado, os lucros por ele abrangido são apenas aqueles auferidos pelos Estados Contratantes, aliado ao fato

de que pela lei societária e fiscal, os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada ou coligada no exterior mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão considerados no balanço para efeito societário, bem como, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

Não se trata, portanto, como pode parecer num primeiro momento, no afastamento do tratado Brasil - Espanha, para tributar o lucro auferido por parte destes Estados contratantes, o que entendo inviável, mas sim, de dar efetividade aos preceitos definidos no referido convênio, eliminando a dupla tributação dos lucros neles auferidos e tributando os lucros alienígenas, decorrentes de estratégias utilizadas pelas empresas com o fito de eximir-se e/ou reduzir os tributos devidos, que, embora possam ser consideradas lícitas, seus resultados não se encontram contemplados nos tratados.

Entendeu-se, portanto, que a Convenção Brasil-Espanha não é aplicada no caso das empresas situadas fora dos países contratantes, e que, nos termos do art. 25 da Lei n. 9.249/95, os lucros auferidos por todas as empresas controladas devem ser adicionados ao lucro líquido da investidora brasileira, devendo tais adições serem feitas de forma individualizada nos moldes do art. 16 da Lei n. 9.430/95².

Dessa forma, não obstante a tributação sobre os lucros da empresa espanhola JALUA ter sido afastada pela aplicação da Convenção Brasil-

2. “Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real (...).”

Espanha, o mesmo não aconteceu com os lucros apurados pelas controladas indiretas antes mencionadas.

Vale ressaltar que, embora fora afastada a aplicação da Convenção Brasil-Espanha quanto aos lucros das controladas indiretas latino-americanas, o CARF em momento algum averiguou haver semelhante Convenção com os países onde situadas as controladas indiretas, como é o caso da Argentina (Decreto n. 87.976/1982), o que, pela lógica exposta, deveria afastar os tributos respectivamente.

5. Conclusões

Na pendência de decisão definitiva da ADI n. 2588 do Supremo Tribunal Federal – e na ausência de julgamento do RE n. 611.586/PR, sequer iniciado – persistem eficazes as normas decorrentes do art. 74, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória n. 2.158, de 24.08.2001, e art. 43, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional, com a redação da Lei Complementar n. 104/2001, o que implica dizer que o IRPJ e a CSLL incidem sobre os lucros apurados no balanço de empresas controladas e coligadas no exterior, e não sobre os lucros disponibilizados.

Ademais, considerando a legislação sobre Direito Societário, especialmente o art. 243, § 2º da Lei n. 6.404/76, é de se entender que essa tributação alcança indistintamente os lucros oriundos de empresas controladas direta ou indiretamente pela empresa controladora brasileira.

Entendemos, portanto, que por essa perspectiva o precedente do caso “EAGLE 1” (PTA n. 16327.000112/2005-31) tem poucas chances de ser sustentado no Poder Judiciário em causas semelhantes, sendo provável que prevaleçam as linhas gerais do precedente do caso “EAGLE 2” (PTA n. 16327.000530/2005-28).

Por outro lado, embora o CARF tenha se omitido no particular no caso EAGLE, entendemos possível discutir a não incidência desses tributos caso a controlada indireta se localize em Estado que também

mantenha Convenção destinada a evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda.

Assim, deverá ser analisado individualmente o caso de cada controlada ou coligada, seja direta ou indireta, para eventual aplicação de Convenção do Brasil com o respectivo país, afastando o IRPJ e CSLL.

Transpondo essas conclusões à hipótese ventilada pela Consultante, entendemos que a criação de uma holding em país com o qual o Brasil possua tratado contra a dupla tributação da renda para fins de concentração do faturamento das operações internacionais do Grupo não implicará benefício fiscal no Brasil em relação ao lucro das controladas indiretas situadas em terceiros países com os quais o Brasil não possua tratado contra a dupla tributação.

Para a solução do problema em tela, a expectativa é o julgamento favorável ao contribuinte da ADI nº 2.588/RE n. 611.586, o que se espera e aguarda do C. Supremo Tribunal Federal. A conferir.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA: NÃO INCIDÊNCIA NAS ATIVIDADES DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTÓRIOS E NOTARIAIS

Cláudio Augusto Gonçalves Pereira

1. Introdução

O presente artigo tem como objetivo analisar as posições adotadas pelo Supremo Tribunal Federal no que concerne à incidência ou não do imposto sobre serviços de qualquer natureza nos casos específicos dos registros públicos, cartórios e notariais, bem como sobre a forma de tributação: fixa ou não. A questão é bem controvertida e não houve ainda consenso na melhor doutrina, gerando grandes debates jurídicos sobre o assunto aqui tratado. Portanto, nossa intenção não é a de esgotar o tema proposto, mas tão somente o de contribuir com mais um debate construtor.

2. A decisão do Supremo Tribunal Federal

O Supremo Tribunal Federal entendeu ser constitucional a incidência do ISS nos serviços praticados pelos cartórios, notariais e registros públicos que estão indicados nos itens 21 e 21.01 da Lista de Serviços anexa a Lei Complementar n. 116/03. Referido posicionamento foi extraído a partir do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3089-2/DF, promovida pela Associação dos Notários e

Registradores do Brasil, a qual foi conhecida e julgada improcedente nos seguintes termos:

Ação direta de inconstitucionalidade. Constitucional. Tributação. Itens 21 e 21.1. Da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre serviços de registros públicos, cartórios e notariais. Constitucionalidade. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21.21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartórios e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, *caput*, da Constituição, porquanto matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, a, e §§ 2º e 3º, da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados. As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no artigo 150, § 3º, da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não tributação das atividades delegadas. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente. (ADI 3.089/DF, Rel. Min. Carlos Britto, Rel. p/acórdão Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. 13.02.2008, DJe-142, divulg. 31.07.2008, public. 1º.08.2008, *Ementário* 02326-02, p.265, RTJ 209-01/69, LEXSTF v. 30, n.357, p. 25-58, 2008).

Em julgamentos anteriores, nossa Corte Suprema se manifestava reiteradamente no sentido de que os serviços cartorários, notariais e de registro público não sofreriam a incidência do ISS porquanto se caracterizariam essencialmente como serviços públicos, prestados sob a forma de delegação de poderes, conforme disposição constitucional inserida no artigo 236. Entendiam ainda que a cobrança do imposto, ora em comentário, seria indevida porque os emolumentos exigidos pelos cartórios seriam como contraprestação dos serviços públicos prestados. Sendo certo que tal situação se configuraria como bitributação por se confundir com as características tributárias das taxas.¹

Depois do reconhecimento judicial da constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartórios e notariais, a Corte Superior também se posicionou quanto à forma de tributação. Vejamos:

Processual civil e tributário. ISS. Serviços de registros públicos, cartórios e notariais. Base de cálculo. Art. 9º. § 1º, do DL 404/1968. Tributação fixa. Matéria apreciada pelo STF. ADIn 3.089/DF. 1. Hipótese em que se discute a base de cálculo do ISS incidente sobre serviços de registros públicos e notariais. A contribuinte defende tributação fixa, nos termos do Art. 9º, § 1º, do DL 404/1968, e não alíquota sobre o preço do serviço (art. 7º, *caput*, da LC 116/2003), ou seja, sobre os emolumentos cobrados dos usuários. 2. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a incidência do ISS, *in casu*, ao julgar a ADIn 3.089/DF, proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg. Na oportunidade, ratificou a competência municipal e afastou a alegada imunidade pretendida pelos tabeliães e cartórios (i) ao analisar a natureza do serviço prestado e, o que é relevante para a presente demanda, (ii) ao reconhecer a possibilidade do ISS incidir sobre os emolumentos cobrados (base de cálculo),

1. Precedentes do STF: ADC n. 5 MC/DF, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ de 19/09/03 e ADIn n. 1.444/PR, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ de 11/04/03, REsp n. 612.780/RO, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 17/10/05.

mesmo em se tratando de taxas. 3. O acórdão do Supremo Tribunal Federal, focado na possibilidade de os emolumentos (que são taxas) servirem de base de cálculo para o ISS, afastou, por imperativo lógico, a possibilidade da tributação fixa, em que não há cálculo, e, portanto, base de cálculo. 4. Nesse sentido, houve manifestação expressa contrária à tributação fixa no julgamento da ADIn, pois “descabe a analogia – profissionais liberais, Decreto nº 406/68, caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispondo especificamente sobre a matéria. O art. 7º da Lei Complementar nº 116/03, estabelece a incidência do tributo sobre o preço do serviço”. 5. Ademais, o STF reconheceu incidir o ISS à luz da capacidade contributiva dos tabeliães e notários. 6. A tributação fixa do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 é o exemplo clássico de exação ao arrepio da capacidade contributiva, porquanto trata igualmente os desiguais. A capacidade contributiva somente é observada, no caso do ISS, na cobrança por alíquota sobre os serviços, conforme o art. 9º, *caput*, do DL 406/1968, atual art. 7º, *caput*, da LC 116/03. 7. Finalmente, o STF constatou que a atividade é prestada com intuito lucrativo, incompatível com a noção de simples “remuneração do próprio trabalho” prevista no artigo 9º, § 1º, da LC 116/2003. 8. A Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg, quando propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade, pretendia afastar o ISS calculado sobre a renda dos cartórios (preço dos serviços, emolumentos cobrados do usuário). 9. A tentativa de reabrir o debate no Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Especial, reflete a inconfessável pretensão de reverter, na seara infraconstitucional, o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade, o que é, evidentemente, impossível. 10. De fato, a interpretação da legislação federal pelo Superior Tribunal de Justiça – no caso a aplicação do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 – deve se dar nos limites da decisão com efeitos *erga omnes* proferida pelo STF na ADIn 3.089/DF. 11. Nesse sentido, inviável o benefício da tributação fixa em relação ao ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais. 12. Recurso especial não provido. (REsp 1.187.464/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, j. 1º.06.2010, DJE 1º.07.2010.

Portanto, pelas decisões acima transcritas, ficou definido que (i) os serviços de registros públicos, cartórios e notariais, inseridos no rol de atividades da Lei Complementar n. 116/03, estão sujeitos à incidência do ISS e (ii) que a tributação deve ter como base de cálculo o valor dos emolumentos.

3. O imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS

O imposto sobre serviços de qualquer natureza é de competência municipal, conforme disposição constitucional decorrente do artigo 155, II, da Constituição Federal da República Federativa do Brasil. Nela está definido que não serão considerados serviços, como regra de exceção, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação. Portanto, nossa carta constitutiva não tem o condão de criar o tributo em si, mas apenas e tão somente delegar poderes para que os municípios possam instituir seus tributos dentro de seus limites territoriais e conforme seus interesses regionais e culturais. É certo que o poder municipal esbarra em determinados limites constitucionais e infraconstitucionais para exercitar sua competência tributária, de modo que a liberdade de criar hipóteses de incidência é limitada.

Aires F. Barreto tem sustentado fortemente em suas obras que, para a correta compreensão do ISS, é necessário seguir a diretriz imposta pela autonomia municipal que, nas palavras do autor, pode ser entendida como a faculdade conferida pela Constituição Federal à pessoa política Município para editar – nos limites por ela traçados – suas próprias normas legislativas, dispor sobre seu governo e organizar-se administrativamente (2009: 09). Portanto, seguindo o posicionamento doutrinário deste tributarista, o município é competente para legislar suas normas tributárias de acordo com a competência que lhe foi outorgada pela Constituição Federal, não podendo sofrer qualquer irrupção de outras legislações – estadual ou federal. O município é autônomo.

A partir dessa operação de competência legislativa tributária que o município de São Paulo detém, foi aprovada a Lei Municipal n. 14.865, de 29 de dezembro de 2008, que instituiu o novo regramento jurídico, revogando o anterior, de modo a possibilitar a cobrança de ISS sobre registros públicos, cartórios e notariais. Com a edição da nova lei, a forma do cálculo do referido tributo mudou. Passou a ser calculado sobre o preço do serviço, sendo este considerado como a receita bruta a ele correspondente, sem deduções, excetuados os descontos e abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição. Na legislação anterior, os contribuintes desse tipo de serviço se valiam do regime especial de tributação, o qual determinava recolhimentos com valores fixos. Por este regramento jurídico, que está regulado pelo decreto n. 50.535/2009 e pela instrução normativa da Secretaria das Finanças n. 6/2009, encontramos a classificação dos serviços tributáveis, sua codificação e a alíquota que deverá incidir sobre a prestação de serviços, conforme quadro abaixo:

DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS	VALOR DA ALÍQUOTA	BASE DE CÁLCULO
Serviços de registros públicos, cartoriais e notariais, exceto autenticação de documentos, reconhecimento de firmas e prestação de informações por qualquer forma ou meio quando o interessado dispensar a certidão correspondente.	5%	Preço do serviço
Autenticação de documentos, reconhecimento de firmas e prestação de informações por qualquer forma ou meio quando o interessado dispensar a certidão correspondente, prestador por notários, oficiais de registro ou seus prepostos.	5%	Preço do serviço

4. Incidência do ISS

De início, cumpre-nos destacar que só poderá haver serviço tributável no exato momento em que a Constituição Federal delegar competência para sua tributação. Essa regra básica de direito tributário recorrentemente tem sido esquecida pelos legisladores, integrantes da administração pública fazendária e órgãos de julgamentos administrativos e judiciais. O que nos faz conviver com distorções jurídicas que oneram o sujeito passivo da obrigação tributária.

Dessa feita, apresentaremos uma singela divisão de serviços para elucidar a questão da incidência ou não do ISS nos casos dos itens 21 e 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03. Para tanto, usaremos a clássica divisão de serviços tributáveis e serviços não tributáveis. No primeiro caso, somente poderá ser considerado serviço tributável aquele consistente no esforço humano com conteúdo econômico. Aires F. Barreto (2009: 30), por sua vez, é categórico ao afirmar que somente aqueles fatos que tenham real conteúdo econômico poderão ser erigidos em materialidade da hipótese de incidência do ISS, dado que é a dimensão econômica de cada fato que irá permitir que sua ocorrência concreta calibre, de alguma maneira, o tributo, e, portanto, possa ser reconhecida como indício de capacidade contributiva. No segundo, por outro lado, não serão tributados aqueles fatos (serviços) que estão afetos à competência dos Estados e do Distrito Federal e que não guardam qualquer relação com as materialidades descritas na lista anexa à lei n. 116/2003 (compartilhamos o entendimento de que a lista anexa deve ser interpretada de forma taxativa).

Do exposto acima, como vemos, temos que a incidência do ISS somente poderá ocorrer sobre fatos que provierem de relações contratuais privadas e também marcadas pelo conteúdo econômico, o que, por óbvio, serão reguladas pelo regime privado. Nessa direção, os serviços apostos nos itens 21 e 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n.

116/03 jamais poderão ser tidos como tributáveis, já que não se ajustam a essa categoria. Referidos serviços, portanto, devem ser dispostos como *serviço público material*.

5. Serviço público material: não incidência do ISS

A Constituição Federal, em seu artigo 236, dispõe que os serviços notariais e de registro serão exercidos em caráter privado por delegação do Poder Público. Tal situação fática está devidamente regulada por intermédio das Leis Federais n. 8.935/94 (alterada pela Lei n. 10.506/02) e n. 10.169/00. Nesse sentido, para a compreensão desse fenômeno, necessário se faz partir do entendimento do significado e do funcionamento prático da expressão constitucional: delegação do Poder Público ao particular para exercitar tais serviços.

No nosso sentir, entendemos que a significação mais adequada para *delegação* é aquela que consiste na possibilidade da transferência de atribuições de uma entidade para a outra por regra excepcional e não geral. A par dessa posição, acreditamos estar aqui o ponto nevrálgico da questão porque, não muito raro, a confusão de interpretação se faz presente. Note-se que é preciso ter muito claro em mente que a faculdade de transferência aqui tratada não significa, em hipótese nenhuma, a substituição do exercício dos serviços notariais e de registro ao particular. Na realidade, o fenômeno que ocorre é apenas uma permissão legal para o exercício de certa atividade estatal. O sentido do termo, mais uma vez, está intimamente ligado à incumbência temporária porquanto há nele implícita revogabilidade (muito embora dúvidas parem ainda sobre a legalidade ou não da transferência de competência, já que o titular desta competência não dispõe dela como um direito, devendo ele próprio executá-la – princípio administrativo da indelegabilidade absoluta). Retomando o conceito, *delegação* é um dar ou um transferir ou um movimento legal e espontâneo do delegante ao delegado.

Em ato contínuo, por determinação constitucional, portanto, os serviços notariais e os serviços de registro são exercidos, em caráter privado, mediante delegação do Poder Público. Ou seja, em sua essência, podemos defini-los como – *serviço público material* – (em razão de quem o fornece). Nesse sentido, o raciocínio lógico-jurídico que permeia a questão é o seguinte: como o Estado titularizou certo serviço, a atividade desenvolvida pelos Cartórios é evidentemente tida como serviço público, especificamente *serviço público material*.

Por serviços notariais, podemos dizer que são aquelas atividades exercidas pelos *notários*, pessoas às quais se compete ao encargo de escrever nos *livros de notas*, segundo a praxe, todos os atos jurídicos e contratos das partes interessadas nos registros. É também o *tabelião de notas*, que instrumenta ou inscreve, seguindo as formas prescritas em lei, o que lhe é levado para registro. As *notas inscritas* são instrumentos públicos, ou documentos públicos, tidos, então, como autênticos, fazendo fé pública, até prova em contrário (Cretella Jr.: 1994, p. 4610) e por serviços de registros públicos, podemos entender como a atividade pública que serve para dar autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos mediante legislação nacional.

Compreendido o sentido da prestação de serviços públicos por particulares por intermédio da *delegação*, não há dúvida, em conclusão, que os serviços inscritos nos itens 21 e 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03 e na lei municipal paulistana são categorizados como *serviço público material*, o que nos leva a consequências jurídico-tributárias importantes.

Por serem qualificados como – *serviço público material* – não sofrem a incidência do ISS, porquanto são essencialmente serviços públicos, prestados sob a forma de delegação de poder, a teor do artigo 236 da Constituição Federal, sendo que a referida tributação fere o princípio da imunidade recíproca, fincada no artigo 150, inciso VI, da Carta Constitutiva.

6. Incertezas jurídicas

A decisão do Supremo Tribunal Federal que determinou a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre os serviços de registro público, cartoriais e notariais, ainda que por delegação do poder público, e que também definiu a base de cálculo como sendo o preço do serviço prestado, não foi suficiente para eliminar integralmente as dúvidas e incertezas quanto ao critério quantitativo da norma jurídica tributária do ISS.

A Corte Suprema trilhou o caminho no sentido de que tais serviços, de acordo com o artigo 236 da Constituição Federal, são exercidos em caráter *privado* por delegação do Poder Público, ainda que essa delegação seja feita em modo pessoal, intransferível e haja responsabilidade pessoal dos titulares dos serviços, tais fatores por si só, não permitem concluir que referidas atividades sejam praticadas pessoalmente pelo titular dos Cartórios. No entender do colegiado, o artigo 20 da Lei n. 8.935/94 autoriza os notários e os oficiais de registros a contratarem, para o desempenho de suas funções, escreventes, dentre eles escolhendo os substitutos, e auxiliares como empregados. Essa faculdade legal revela que a consecução dos serviços cartoriais não importa em necessária intervenção pessoal do tabelião, visto que possibilita empreender capital e pessoas para a realização da atividade, não se enquadrando, por consequência, em prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, nos moldes do § 1º, do artigo 9º, do Decreto-lei n. 406/68.

Portanto, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a incidência do ISS nos serviços de registros públicos, cartórios e notariais e definiu também que a base de cálculo do tributo municipal é o valor do preço do serviço, nos termos do artigo 7º da Lei Complementar n. 116/2003.

Neste cenário, ao analisar os julgados, a comunidade jurídica não firmou posição unânime. Alguns autores posicionaram-se contra a incidência do ISS, outros, a favor. Também não se entenderam quanto à base

de cálculo, enquanto alguns defendem a tese da tributação fixa, outros percorreram o caminho do preço do serviço.

Sob a ótica das legislações espalhadas na Federação, em decorrência da competência tributária constitucional, não houve consenso, porquanto municípios, como o de São Paulo, elegeram a tributação pelo regime especial, estabelecendo um valor fixo, enquanto outras unidades municipais mantiveram a base de cálculo pela regra geral, ou seja: incidência do ISS sobre o preço do serviço prestado.

7. Nossa posição

Conforme razões expostas no item “5” deste artigo, somos pela conclusão de que, por serem qualificados como – *serviço público material* – os serviços praticados pelos cartorários, notariais e registros públicos não devem sofrer a incidência do ISS, porquanto são essencialmente serviços públicos, prestados sob a forma de delegação de poder, a teor do artigo 236 da Constituição Federal brasileira, sendo que a referida tributação fere o princípio da imunidade recíproca, fincada no artigo 150, inciso VI, da Carta Constitutiva.

No que concerne ao regime de tributação, somos favoráveis à aplicação do sistema fixo de recolhimento do ISS pelas razões que passaremos a discutir.

Acreditamos que o fato do serviço público ser prestado com finalidade lucrativa, por si só, não é elemento capaz de desconstituir o caráter de trabalho autônomo. Assim o fosse, médicos e advogados perderiam sua condição de profissionais liberais ou de autônomos, ante a cobrança de seus honorários com clara vertente lucrativa, bem como pelos valores expressivos que são percebidos, ante a cientificidade e intelectualidade de seus serviços.

Também não guarda qualquer relação o fato dos notários e oficiais de registros contarem com a colaboração de substitutos e escreventes, nos

termos da Lei n. 8.935/94, já que são pessoas físicas, profissionais de direito, dotados de fé pública e que, para feitos da legislação tributária, recebem o mesmo tratamento estabelecido do profissional autônomo. Insta ressaltar que a própria Constituição Federal brasileira veda a delegação deste tipo de serviço público às pessoas jurídicas, possibilitando-os tão somente às pessoas físicas que são investidas no cargo por intermédio de concursos públicos.

Outro aspecto importante que merece destaque para defender nossa posição é a ideia de que os emolumentos exigidos pelos cartórios servem como contraprestação dos serviços públicos prestados, caracterizados como taxa. Note-se que essa questão já foi recorrentemente analisada pelo próprio Supremo Tribunal Federal que declarou inúmeras vezes que *é da jurisprudência do Tribunal que as custas e os emolumentos judiciais e extrajudiciais têm caráter tributário de taxa. (...) uma vez que o caso trata de taxas, devem observar-se as limitações constitucionais do poder de tributar...* (ADI n. 3694/AP, Rel. n. Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 6-11-2006, p.30). Enquanto o preço é deliberada e livremente estabelecido entre as partes contratantes, a taxa é instituída em lei e tem seu valor por ela fixado. Este é o caso dos emolumentos recebidos pelos notários e registradores que, inclusive, não têm nenhuma ingerência ou participação na fixação dos serviços que prestam.

8. Conclusões

Em que pese nossa Corte Suprema ter inclinado pela constitucionalidade da incidência do ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais e ter decidido também pelo regime de tributação geral, nos termos do artigo 7º da Lei Complementar 116/2003, somos pela não tributação de tais serviços, já que os classificamos como *serviço público material*.

Na hipótese de aceitação da tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais, acreditamos que a única forma de compatibilizar o entendimento do Supremo Tribunal Federal com as realidades social e jurídica é a admissão da tributação em regime especial fixo, porquanto (i) a ideia de lucro não afasta a natureza de trabalho realizado de forma pessoal e autônoma, (ii) a colaboração de substitutos e escreventes também não esvazia o tratamento de profissional autônomo e (iii) os emolumentos têm natureza de taxa.

Bibliografia

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.

BARRETO, Aires Ferdinando. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BERGAMINI, Adolpho; BONFIM, Diego Marcel (coordenadores). *Comentários à lei complementar 116/03: de advogado para advogado*. São Paulo: MP Editora, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

CRETELLA JUNIOR, José. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. v. 9. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994.

CURADO, Fernando Dias Fleury e Robinson Sakiyama Barreirinhas. *Manual do ISS*. São Paulo: Método, 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária*. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, Gilberto Rodrigues. *ISS na construção civil*. São Paulo: RBB, 1998.

JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: ESMAFE, 2011.

PAULSEN, Leandro; de MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: ESMAFE, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

Sites consultados

Legislação: <http://www.planalto.gov.br>

Supremo Tribunal Federal: <http://www.stf.gov.br>

Superior Tribunal Federal: <http://www.stj.gov.br>

Prefeitura do Município de São Paulo: <http://www.pmsp.gov.br>

O NOVO CONCEITO DE PAPEL E SUA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Dalton Cesar Cordeiro de Miranda

1. Introdução

A partir de artigo publicado na revista jurídica e eletrônica “Consultor Jurídico”, em 25 de abril de 2011, sob o título “Como livros, conteúdo digital deve ter imunidade”¹, sentimo-nos obrigados e provocados a tratar melhor o tema, agora em texto mais denso, elaborado após maior pesquisa doutrinária e de jurisprudência.

Esperamos demonstrar ao fim e a cabo a justiça de nossa proposição, no sentido de que os conteúdos digitais de leitura sejam abarcados pela imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, da Constituição Federal.

E para tanto apresentaremos de forma não exaustiva alguns conceitos doutrinários e jurisprudenciais essenciais para o objeto de estudo de nossa análise, dividindo nosso exame nos seguintes tópicos: “Tributo e Direito Tributário”; “Imunidade Tributária: limitação constitucional ao poder de tributar”; “O Conceito de Papel”; “Proposições legislativas sobre o tema”; “A evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”; e, “Conclusão – O novo conceito de papel e sua imunidade tributária – Uma proposta de solução”.

1. Acesso em 06/12/2011: <http://www.conjur.com.br/2011-abr-25/imunidade-tributaria-papel-estender-conteudo-digital>

2. Tributo e Direito Tributário

Em sua obra *O Espírito das Leis*, Charles de Secondat Montesquieu, preciosamente leciona o seguinte no “Livro Décimo Terceiro”²:

As rendas do Estado são uma porção que cada cidadão dá de seus bens para ter a segurança da outra ou para gozar dela agradavelmente.

Para estabelecer corretamente esta receita, devem-se considerar tantos as necessidades do Estado quanto as necessidades dos cidadãos. Não se deve tirar das necessidades reais do povo para dar às necessidades imaginárias do Estado.

As necessidades imaginárias do Estado são o que exigem as paixões e as fraquezas daqueles que governam, o encanto de um projeto extraordinário, a vontade doentia de uma glória vã e certa impotência do espírito contra as fantasias. Muitas vezes aqueles que, com o espírito inquieto, estavam na direção dos negócios sob o príncipe pensaram que as necessidades do Estado eram as necessidades de suas almas pequenas.

Não há nada que a sabedoria e a prudência devam melhor regradar do que esta porção que se retira e esta porção que se deixa para os súditos.

Não é sobre o que o povo pode dar que se devem medir as rendas públicas, e sim sobre o que ele deve dar; e se forem medidas sobre o que ele pode dar é preciso que, pelo menos, sejam medidas sobre o que ele sempre pode dar.

Não obstante o texto transcrito remontar a 1747, acreditamos ser o mesmo demasiado atual, daí o adotarmos como introdutório ao presente tópico: “Tributo e Direito Tributário”.

O saudoso Geraldo Ataliba informou que *“Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da*

2. MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *O espírito das leis*. Apresentação Renato Janine Ribeiro; tradução Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p. 221. (Paidéia)

lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)”³, concluindo ser este “instituto nuclear do direito tributário”.

Apresentado o conceito de tributo e sua vinculação constitucionalmente pressuposta para com o Direito Tributário, abraçamos para este a definição formulada por Luciano Amaro no sentido de que, “*por amor à brevidade, (...) direito tributário é a disciplina jurídica dos tributos. Com isso se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária*”.⁴

É importante observar que não afastamos deste estudo a evolução que sofreu o conceito de tributo⁵, em especial após a Constituição Federal de 1988 que, aliás, levou à denominação d’um Sistema Constitucional Tributário⁶. E dentre a classificação dos tributos em espécies tributárias, a que nos interessa é a dos Impostos, pois é essa alcançada pela imunidade que mais adiante iremos analisar e prevista no artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, da Constituição Federal.

A definição jurídica, quanto teórica de imposto se encerra no artigo 16 do Código Tributário Nacional (CTN): “*Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal*

3. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 34.

4. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 24.

5. “Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente pelos entes políticos de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou sua vinculação a atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para o financiamento de atividades ou fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público.” (PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 3. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 24.)

6. “A descrição do Sistema Constitucional Tributário foi intensificada por SAMPAIO DÓRIA em 1964, principalmente sob o ponto de vista do sistema jurídico norte-americano e da cláusula do ‘Due Process of Law’.” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 18-19)

*específica, relativa ao contribuinte.”, sendo-nos imperioso nesta oportunidade citar Paulo de Barros Carvalho, quando este nos ensina que “Será imposto (tributo não-vinculado) quando apresentar na hipótese de incidência, confirmada pela base de cálculo, fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.*⁷

Na Constituição Federal (CF) a construção da definição de impostos se extrai da conjunção dos artigos 145, I; 153; 155; e, 156; cabendo aqui destacar que a importância dessa espécie tributária está devidamente retratada na CF, seja quanto a “*modulação da carga tributária em matéria de impostos*”⁸, seja quanto a repartição de competências para a instituição dos mesmos, realizada conforme diversas materialidades.

Promovida a breve apresentação dos relevantes conceitos de tributo, direito tributário e impostos, passemos adiante ao exame da imunidade tributária e a limitação constitucional ao poder de tributar, em particular a objeto de nosso estudo e insculpida no artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, da Constituição Federal.

3. Imunidade tributária e limitação constitucional ao poder de tributar: o artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, da Constituição Federal

Na doutrina, sobre imunidade tributária e limitação constitucional ao poder de tributar, destacamos as seguintes lições de Humberto Ávila⁹:

Na perspectiva da espécie normativa que as exteriorizam, as imunidades possuem a dimensão normativa de regra, na medida em que descrevem o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, delimitando o conteúdo das normas que este não poderá editar.

7. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 379.

8. COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 111.

9. Op. cit., p. 218 e 219.

Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, as regras de imunidade qualificam-se do seguinte modo: quanto ao nível em que se situam, caracterizam-se como limitações de primeiro grau, porquanto se encontram no âmbito das normas que serão objeto de aplicação; quanto ao objeto, qualificam-se como limitações negativas, na medida em que proíbem a tributação de determinados fatos; quanto à forma, revelam-se como limitações expressas e materiais, na medida em que, sobre serem expressamente previstas na Constituição Federal (art. 150, VI, especialmente), predeterminam o conteúdo do exercício de competência pelos entes federados.

As imunidades, enquanto normas, são, em geral, regras expressas. Sob esse ponto de vista, é correto afirmar que as imunidades são regras expressas, excludentes do poder de tributar. Isso, porém, não quer dizer que, em casos excepcionais, a implicação lógica dos princípios constitucionais não faça surgir normas pré-excludentes de poder apenas diante de determinadas circunstâncias. Por exemplo, uma análise coerente do ordenamento jurídico, que leve adiante todas as conexões substanciais entre as normas constitucionais, conduzirá à conclusão, de um lado, de que o mínimo necessário à existência digna do contribuinte está fora do alcance da tributação (mínimo existencial) e, de outro, de que determinados bens jurídicos essenciais aos direitos de liberdade e de propriedade estão excluídos do poder de tributar (proibição de excesso). Pode-se falar, sob esse ponto de vista, em imunidades implícitas.

Como nosso exame se limita a objeto mais específico, qual seja: a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea 'd', da Constituição Federal, que dispõe serem igualmente imunes “*os livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão*”, tomamos por empréstimo e com o devido respeito às lições de Roque Antonio Carrazza sobre a matéria, no sentido de “*que o que a Constituição pretende, neste ponto, é garantir a liberdade de comunicação e de pensamento (aí compreendida a liberdade de imprensa) e, ao mesmo tempo, facilitar a difusão da cultura e a própria educação do povo*”.¹⁰

10. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 834.

Afirmamos com sossego, amparados por renomados doutrinadores¹¹, ser pacífico o posicionamento de que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea 'd', da Constituição Federal, é mais ampla do que a própria literalidade do texto, pois que abarca a liberdade de expressão e o amplo acesso e divulgação de informação, independente do veículo pelo qual as referidas se propagam, em tempos de hoje, d'onde um "novo conceito de papel" é construído face aos avanços diários da tecnologia.

4. O conceito de papel

Como vimos acima, a imunidade tributária de nosso estudo é objetiva, sendo que a referência a "papel" se dá n'um contexto *lato sensu* e o mais amplo possível, não podendo os operadores do Direito – sejam de que ordem for – criar uma barreira interpretativa restrita às figuras que entendíamos por livro¹², jornais¹³, periódicos e o próprio

11. ÁVILA, op. cit., p. 250; CARRAZZA, op. cit., p. 834-854; COSTA, op. cit., pp. 99-100; e, PAULSEN, op. cit., p. 105-107.

12. "O livro tem aproximadamente seis mil anos de história para ser contada. O homem utilizou os mais diferentes tipos de materiais para registrar a sua passagem pelo planeta e difundir seus conhecimentos e experiências.

Os sumérios guardavam suas informações em tijolo de barro. Os indianos faziam seus livros em folhas de palmeiras. Os maias e os astecas, antes do descobrimento das Américas, escreviam os livros em um material macio existente entre a casca das árvores e a madeira. Os romanos escreviam em tábuas de madeira cobertas com cera.

Os egípcios desenvolveram a tecnologia do papiro, uma planta encontrada às margens do rio Nilo, suas fibras unidas em tiras serviam como superfície resistente para a escrita hieróglifa. Os rolos com os manuscritos chegavam a 20 metros de comprimento. O desenvolvimento do papiro deu-se em 2200 a.C e a palavra papyryrus, em latim, deu origem à palavra papel.

Nesse processo de evolução surgiu o pergaminho feito geralmente da pele de carneiro, que tornava os manuscritos enormes, e para cada livro era necessária a morte de vários animais." (Acessado em 08/11/2011 - <http://www.usp.br/espacoaberto/arquivo/2002/espaco24out/vaipara.php?materia=0varia>)

13. Etimologia substv. do lat. diurnális, e 'relativo ao dia, diário'; na acp. jor (ver 2jornal) do lat. diurnális, e 'diário', prov. pelo fr. journal (sXIV) 'livro de registro de atos, livro de preces para uso cotidiano dos clérigos', (sXIX) 'publicação diária, gazeta, periódico', segundo TLF através do lat. medv. diurnale, já atestado nesse sentido; no entanto, a orig. da acp. jor não é consensual entre os autores: Nascentes deriva do it. giornale 'publi-

papel¹⁴, uma vez que como já mencionado fomos e somos diuturnamente abraçados pela tecnologia e pelas transformações daquilo que antes denominávamos “papel”, conforme, aliás, muito bem historiado em artigo de Chimo Soler¹⁵ a propósito da revolução causada pelos ‘e-books’ no mercado editorial global.

cação diária’ e AGC corrobora a orig. fr., mas como red. de (papier) journal; ver dia-; f.hist. 1365 jornaes (Dicionário eletrônico Houaiss – Acessado em 08/11/2011 - <http://houaiss.uol.com.br/busca.jhtm?verbete=jornal&x=9&y=9&styp=k>)

14. “O papel como conhecemos surgiu na China no início do século 2, através de um oficial da corte chinesa, a partir do córtex de plantas, tecidos velhos e fragmentos de rede de pesca. A técnica baseava-se no cozimento de fibras do líber - casca interior de certas árvores e arbustos - estendidas por martelos de madeira até se formar uma fina camada de fibras. Posteriormente, as fibras eram misturadas com água em uma caixa de madeira até se transformar numa pasta. Mas a invenção levou muito tempo até chegar ao Ocidente.

O papel é considerado o principal suporte para divulgação das informações e conhecimento humano. Dados históricos mostram que o papel foi muito difundido entre os árabes, e que foram eles os responsáveis pela instalação da primeira fábrica de papel na cidade de Játiva, Espanha, em 1150 após a invasão da Península Ibérica.

No final da Idade Média, a importância do papel cresceu com a expansão do comércio europeu e tornou-se produto essencial para a administração pública e para a divulgação literária.

Johann Gutenberg inventou o processo de impressão com caracteres móveis - a tipografia. Nascido, em 1397, da cidade de Mogúncia, Alemanha, trabalhava na Casa da Moeda onde aprendeu a arte de trabalhos em metal. Em 1428, Gutenberg parte para Estrasburgo, onde fez as primeiras tentativas de impressão.

Segundo dados históricos, em 1442, foi impresso o primeiro exemplar em uma prensa. Em 1448 volta à sua cidade natal, e dá início a uma sociedade comercial com Johann Fust e fundam a ‘Fábrica de Livros’ - nome original Werk der Buchei. Entre as produções está a conhecida Bíblia de Gutenberg de 42 linhas.

A partir daí o mundo não seria mais o mesmo. A partir do século 19, aumenta a oferta de papel para impressão de livros e jornais, além das inovações tecnológicas no processo de fabricação. O papel passa a ser feito de uma pasta de madeira, em 1845. Aliado à produção industrial de pasta mecânica e química de madeira - celulose - o papel deixa de ser artigo de luxo e torna-se mais barato.

As histórias, poesias, contos, cálculos matemáticos, idéias e ideais poderiam, a partir de agora, percorrer mares e terras e chegar às mãos de povos que seus autores jamais imaginariam.” (Acesso em 08/11/2011 - <http://www.usp.br/espacoaberto/arquivo/2002/espaco24out/vaipara.php?materia=0varia>)

15. ““eBooks”: la guerra digital global por el dominio del libro (ARI)
Chimo Soler

ARI 92/2010 - 09/06/2010

Tema: El desarrollo del libro digital revoluciona la industria editorial y tendrá repercusiones sobre el mapa mundial de la edición.

Resumen: Después de la música, el cine y la televisión, llega el turno del libro. La tendencia reciente es clara: descienden las ventas de libros en papel y aumentan las de libros digitales a través de la red y las de aparatos electrónicos de lectura. Estos cambios están revolucionando la distribución editorial y, dado el alcance de Internet, pueden tener repercusiones aún desconocidas sobre el mercado mundial del libro, hasta ahora dominado por Europa y en el que España es una potencia de primer orden. El viejo continente se debate entre la defensa de su modelo de derechos de autor y la incorporación a la carrera tecnológica, inseparable de la competición por la influencia cultural.

Análisis: El aumento de la demanda de libros digitales o ebooks en 2010 ha puesto al descubierto las estrategias entre los gigantes de la informática americanos y asiáticos para entrar en el sector del libro hasta ahora dominado por Europa: la creación, la edición e impresión, la distribución, la venta en librerías y hasta las propias bibliotecas son frentes de una guerra desencadenada por los cambios en los hábitos de los lectores y los compradores de libros.

En 2010 las búsquedas mensuales en Google sobre "Kindle" es de 6.120.000, sobre "Google Books" 1.830.000, sobre "descargar libros" 673.000, sobre "ebook reader" 1.000.000 y sobre "Sony Reader" 1.220.000. Todas duplican las cifras del semestre anterior excepto "Kindle" que las triplica y "descargar libros" que no aumenta. 2009 duplicó el número de esas consultas realizadas en 2008 que a su vez duplicó las del año anterior.

El aumento de la demanda de ebooks impulsa la industria de los nuevos aparatos lectores electrónicos o e-readers que al permitir la compra online crean un sistema alternativo entre el autor y el lector. Las cifras de facturación son menos elocuentes que las tendencias: en 2009 las ventas del libro de papel caían mientras aumentaban las del libro digital. Tendencia que están siendo más ventajosa para las empresas de Internet como la librería Amazon y la biblioteca de Google que para las librerías tradicionales. La primera se ramifica con una editorial propia –Lulu, que incluye la posibilidad de auto-publicación– y la segunda pretende lo mismo y además evolucionar hacia librería vendiendo el acceso a libros huérfanos. Fabricantes de equipos como Samsung y Sony, empresas de telecomunicaciones como ATT, la primera tienda de discos online iTunes-Apple e incluso grandes librerías como Barnes & Noble presentan o anuncian la próxima aparición de sus propios e-readers y librerías online.

La guerra del libro ha comenzado y se respira un ambiente de desconfianza. Lo que está en juego es una industria y una cultura principalmente europea que mueve 23,2 miles de millones de euros anuales y produce cada año cerca de medio millón de nuevos títulos, dando empleo directo a 140.000 personas e indirecto a varios cientos de miles más. En esa industria, España ocupa el cuarto lugar en el mundo y a diferencia de la cinematográfica y discográfica es la única industria cultural que mantiene una base empresarial nacional.

Los e-readers y las librerías online: la batalla por la herencia de los imperios de papel. Actualmente la guerra del libro presenta batallas en toda su cadena de valor: una batalla legal por los derechos que afecta a los autores y sus agentes, un frente comercial por

los precios del libro que puede perjudicar a las editoriales, escaramuzas tecnológicas por el formato que modifican el arte de diseñadores e impresores, estrategias de marketing que amenazan a las empresas de publicidad, guerrillas en el canal de venta que atemorizan a las librerías e ilegalización de los sistemas de préstamo que intimidan a las bibliotecas.

El frente que tiene más corresponsales actualmente es el de la metamorfosis del soporte de papel al aparato lector o e-reader. Es éste un escenario principalmente asiático entre los fabricantes chinos (Hanlin), japoneses (Sony), coreanos (Samsung) y taiwaneses (Asus), un mercado disputado también por el lector Papyre fabricado en España y al que se ha incorporado en 2010 el iPad de Apple. El e-reader se presenta como un arma más sofisticada que su predecesor en papel y tipos de imprenta. En el mismo volumen y peso que un libro de papel podemos acceder a bibliotecas con casi un millón de ebooks gratuitos, ahora en color y doble pantalla, con música, conexión a Internet y en ocasiones con librería online. A diferencia de los ordenadores, la pantalla simula el papel, la lectura no cansa y se puede aumentar el tamaño de la letra. Se estima que el número de unidades de Kindle vendidas en EEUU el primer trimestre de 2009 se acerca al millón, duplicando las cifras de 2008, y se prevé que el número de lectores alcance los 18 millones en 2012. De acuerdo con la firma de investigación DisplaySearch, las ventas en China del e-reader se elevarán de 800.000 unidades en 2009 a 3 millones de unidades este año, lo que representa la friolera del 20% de las ventas mundiales de e-reader.

(...)

Actualmente son pocos los que creen que la guerra por el libro comercial se decidirá por la potencia de las armas del e-reader. El triunfo de un aparato lector no está sólo en función de su calidad de imagen sino de la adecuación de sus productos, servicios asociados, puntos de distribución y base de clientes, como de forma análoga demostró el triunfo del VHS frente al Video 2000 de Philips y al Beta de Sony en los 80 y del iPod en el caso de la música en la primera década del XX. La tienda online iTunes asociada al reproductor iPod, ha sido precisamente la clave del éxito del reproductor iPod, del que de 2001 a 2010 se han vendido más de 240 millones de unidades en todo el mundo, sin contar el iPhone que tiene similares funciones de descarga musical.

Amazon, la mayor librería del planeta con más de un millón de libros en su escaparate y uno de los negocios más prósperos de Internet, va ganando en esta carrera con su propio e-reader. Kindle es también la terminal de la tienda Amazon y por tanto un punto de venta personal que es como llevar una gran librería en el bolsillo. Permite en un minuto y desde cualquier sitio conectado disponer de una copia electrónica o encargar un ejemplar en papel en un fondo editorial de cientos de miles de libros, en este caso de padres reconocidos: editores que seleccionan a los autores y temas, cuidan sus ediciones y las promocionan.

Según la AAP (Asociación de Editores de EEUU), en febrero de 2009 las ventas de ebooks aumentaron un 177% respecto a enero a pesar de que las ventas de libros en general disminuyeron un 2,1% durante el mismo período. En el mismo mes, los libros electrónicos representaron el 1,5% de todas las ventas de libros, por encima del 1,1% en enero. En 2008, los libros electrónicos representaron el 0,5% de todas las ventas de libros.

La aparición del Kindle ha revitalizado la popularidad de Amazon gracias en parte a fijar, en general, un techo de precio de 9,99 dólares. Sin embargo, no está claro si lo que

se compra al adquirir un libro digital en Kindle-Amazon es propiedad de la librería o es enajenable por el comprador, lo que revolucionaría el mercado del libro de segunda mano: en Internet, todos los ejemplares son idénticos y el ebook no se desgasta con el uso. De hecho, con gran escándalo mediático la propia Amazon retiró a los usuarios de sus Kindle algunos libros que habían comprado, entre ellos precisamente 1984 de George Orwell, como es sabido un libro de referencia sobre la intromisión en la intimidad. Si hubiera sido Fahrenheit 451 de Ray Bradbury la noticia habría adquirido tintes apocalípticos.

La estrategia de Google es que su biblioteca digital evolucione hacia una editorial digital y una librería en Internet, incluyendo que sus fondos se puedan comercializar en las librerías de sus rivales, lo que ha sido recibido con escaso entusiasmo.

La declaración de guerra contra Amazon se realizó en la Feria del Libro de Frankfurt en 2005 y desde entonces el proyecto Google Libros es el de mayor crecimiento y demanda en todo el mundo. En abril de 2005 escribía el director de la Biblioteca Nacional de Francia (BNF) en Le Monde “Cuando Google desafía Europa” y ese año la BNF entró en la disputa propiciando las iniciativas europeas Quareo y Europeana. Tan sólo cuatro años más tarde, la BNF está firmando un acuerdo con Google mientras los abogados que representan a Editions du Seuil mantienen en un tribunal francés que el proyecto Google Libros viola la ley francesa. ¿A qué obedece esta ruptura del “frente francés”?

Google lleva años escaneando millones de libros de los que se desconoce quien posee los derechos. Esas obras, llamadas “huérfanas”, constituyen la mayoría de los fondos que pueblan las bibliotecas del mundo. El acuerdo que han firmado en EEUU autores, editores y Google contiene una cláusula a la que se aferran los opositores al pacto para denunciar su carácter monopolístico: dispone que ni Google ni los editores podrán ser acusados de violación de derechos, ni tendrán que hacer frente a ningún tipo de reclamación económica, en caso de que algún día aparezca el legítimo propietario de los derechos de un libro huérfano escaneado y vendido online. Otras empresas que también digitalizan libros huérfanos no gozan de esa protección jurídica, por lo que se consideran en inferioridad de condiciones para competir con Google.

Al igual que Amazon-Kindle, Google protege sus contenidos de la copia de sus competidores y propone un formato “agnóstico” (no estándar) para los libros de su tienda. Su portavoz Jennie Johnson ha dicho que venderá el acceso en línea a los libros y que el sistema no prevé la descarga. Es decir, libros que no viajarán con el usuario si éste no tiene cobertura ya que el visionado será online, página a página, de forma similar al de los videos por streaming. Sus libros estarán protegidos de copia pero también del intercambio, del préstamo del mercado de segunda mano y quizá de la herencia.

Google ha venido al mundo del libro para quedarse y según sus rivales Microsoft, Yahoo y Amazon, agrupados en la “Alianza para el libro abierto”, para quedarse con todo. Su modelo de negocio es la explotación y venta de los libros huérfanos, libros sin derechos de autor que venderían a un euro, además de otros libros con derechos para los que ya ha suscrito acuerdos, según afirman, con más de 20.000 autores y editores.

El principal argumento de Google no es jurídico o económico sino emocional: su misión sería hacer realidad la utopía de la Biblioteca Digital Universal. Un argumento que ha per-

suadido inicialmente a la BNF y a muchas otras bibliotecas. Sin embargo, para la alianza de sus competidores estaríamos sólo ante una versión surrealista de Oliver Twist con Google en el papel del codicioso Fagin.

Los inicios de la política cultural norteamericana en el mundo del libro se sitúan en la II Guerra Mundial cuando el Departamento de Estado dio un gran ímpetu global al esfuerzo institucional global de la American Library Association, entonces se pretendía ampliar la percepción que tenían las elites locales sobre EEUU frente al fascismo. Una orientación que evolucionó a mediados de los años 50 al apoyar las importaciones mediante subvenciones, lo que permitió repuntar la penetración bibliográfica norteamericana especialmente en las Universidades para contrarrestar la influencia soviética. ¿Estaríamos ante una evolución del modelo?

Según CNNExpansión, en abril de 2010 “Google está arrasando con el capital de los Estados Unidos; a cinco años de haber abierto su oficina en Washington, el gigante tecnológico está teniendo un papel crecientemente poderoso en los debates de políticas públicas en materias que van desde reformas a las patentes hasta políticas extranjeras”.

¿Qué cambiaría en las relaciones intelectuales internacionales el éxito del monopolio de Google Libros? En esta primera década del siglo XXI más de 1.000 millones de personas se conectan a Internet realizan y realizan más de 6.000 millones de consultas diarias a través de una única fuente de información, Google search, una empresa que además quiere ser la mayor biblioteca y librería comercial del mundo.

La batalla de dispositivos y formatos

La estrategia “agnóstica” de incompatibilidad tecnológica del e-reader o “eLector” es la que también anuncia Barnes & Noble, la mayor librería de EEUU. Actualmente ya vende ebooks por Internet que pueden ser leídos por un software propio que se instala en el ordenador. Su nuevo e-reader permitirá leer los formatos ajenos (pdf, txt, epub, etc.) pero también protegerá la lectura de los libros propios, que sólo será posible a través de su aparato lector fabricado por Plastic Logic, un producto euroamericano que dispone de una pantalla táctil de 13 pulgadas y en el que han invertido empresas como Siemens, Intel y Basf entre otros. Barnes & Noble espera ofrecer un millón de libros en un año, además del medio millón de libros disponibles en la biblioteca de Google.

A la disputa por el nuevo feudalismo digital entre viejos y nuevos libreros y editores se apuntan los victoriosos de otras batallas por las industrias culturales que han demostrado ser algo más astutos y mucho más voraces. La empresa de telecomunicaciones ATT tomó partido por la distribución “flexible” de música en los comienzos de la expansión doméstica de Internet, hace 10 años. La fácil copia de contenidos desde Napster y otros portales era entonces un atractivo para la contratación de mayor ancho de banda lo que beneficiaba a las compañías telefónicas. En sólo 10 años la utopía del mundo comunicado es casi una realidad (un tercio de la población mundial está conectada a Internet y constituye el segmento de mayor consumo cultural) y no parece que el escaso consumo de ancho de banda que requieren los libros aumente la capilaridad de la red con nuevos clientes o que por este motivo ampliaran el ancho de banda contratado. En 2009, los beneficios de entrar en el comercio legal del ebook y añadir valor con nuevos servicios constituye un atractivo mucho mayor por lo que, al igual

Mais adiante e em tópico próprio discorreremos sobre o “novo

que ocurre en el resto de las nuevas vocaciones de libreros electrónicos, ATT anuncia que su sistema también será incompatible y realizará sus propias alianzas en el sector.

En el mundo del ebook casi todos los formatos son “agnósticos”, cada uno a su manera, excepto los lectores digitales de Sony —una de las mayores industrias culturales globales, líder el sector de cinematografía, discografía y videojuegos—, que parece la única creyente en los formatos estándar tras una reciente y rápida conversión. Sony no puede poner en valor un hospicio de libros como Google, ni mejorar los servicios a su base de clientes lectores como Amazon, ni disfruta de un prestigio consolidado en el libro de papel como Barnes & Noble, ni proporciona la base de las telecomunicaciones como ATT. Su ventaja sólo es el vacío lector electrónico de libros Sony Reader y por eso, aunque ya dispone de su propia librería online, en 2009 ha cambiado su estrategia hacia formatos estándar epub al igual que hizo en los años 80 al abandonar el sistema Betamax. Los señores feudales de la electrónica de consumo necesitan munición para sus equipos lectores en las bibliotecas digitales lo que les obliga a nuevas alianzas, especialmente con Google. El lector digital Sony reader permitirá leer más de un millón de libros en formato epub de la biblioteca de Google, que compatibilizará su biblioteca gratuita con la librería de pago.

Las utopías del ebook y las nuevas industrias culturales

Vivimos la transición al libro digital y el ritmo de la guerra decidirá los vencedores. Las limitaciones actuales de Kindle en el mercado estadounidense han lanzado a Google a una “guerra relámpago” cuyos primeros pasos consisten en tomar posiciones en la base de clientes creando hábitos de compra, protegiendo los fondos propios frente a la competencia y la piratería, seduciendo primero y pleiteando después con algunas bibliotecas universitarias, trabajando la diplomacia digital con una adecuada política de alianzas y acelerando la desprotección de los derechos de autor mediante la presión sobre las autoridades europeas.

La persuasión para que se adopten cambios legislativos en el derecho a la propiedad intelectual aparece envuelta en argumentos utópicos, moralistas y patrióticos propios de lo que es, una empresa de publicidad: el sueño de la Biblioteca Digital Universal, el avance ecológico de la disminución de la tala de árboles e incluso advertencias como la de su portavoz Bárbara Navarro a efectos de que “el Gobierno español debe reaccionar pronto con una nueva legislación de la propiedad intelectual si no quiere que países como México adelanten a España en la carrera por liderar los contenidos de habla hispana en Internet” (El Mundo, 17/VII/2009).

Los libreros digitales consolidados como Amazon, La Casa del Libro, Barnes & Noble y otros mejoran con éxito la integración del mundo digital en el tejido cultural, se amplía el ciclo de vida del libro, se incorporan nuevos lectores desde áreas geográficas que carecían de librerías y bibliotecas y la lectura se hace más accesible donde lo esencial se transmite. Cuando Cicerón escribía que “un cuarto sin libros es como un cuerpo sin alma” se refería a una estructura de tablillas organizada como muchos ficheros informáticos. Los nuevos libreros online se enfrentan a varias paradojas. La empresa con más demandas por apropiación de contenidos, como Google, protege los suyos propios contra la copia ajena y también protege la mayor empresa de telecomunicaciones que se benefició de la circulación “pirata” de música y video por Internet.

conceito de papel”.

Al contrario, la empresa Sony, que ha impuesto su propio formato Blue Ray en el video de alta definición, es en el libro la mayor defensora del estándar internacional.

La geografía del libro electrónico y la amenaza de la piratería

A mediados de 2009, según el CIS, el 51,7% de la población española no había oído hablar del libro electrónico, un porcentaje que no debe extrañar ya que la mitad de la población española tampoco compró ningún libro en 2008.

En España las consultas en Google sobre Amazon y la Casa del Libro siguen liderando las relacionadas con el libro ya sea en papel, ebook o descargas de libros. Las correspondientes a Google libros se han duplicado en menos de un año. Desde 2007, la demanda del libro en Internet asciende y desde finales de 2008 esas consultas ya siguen el ritmo estacional de la compra de libros por Internet, es decir, los mayores picos se dan en Navidad y el 23 de abril, día del libro.

Podemos describir la geografía del libro en Internet según tres grupos de usuarios: (1) compradores; (2) usuarios de bibliotecas digitales; y (3) buscadores de libros digitales gratis. Aunque un usuario particular pertenezca a varios grupos, las consultas agrupadas en Google nos muestran distribuciones geográficas y perfiles demográficos muy diferentes.

Una referencia a la tendencia de crecimiento del ebook comercial la dan las visitas a Amazon.com que se localizan en EEUU (63,0%), la India (3,9%), el Reino Unido (3,2%) y Alemania (2%). China ha pasado en seis meses del 3,6% al 2,3%. En abril de 2010 México sólo supone el 0,8% del origen de visitas y España el 0,6%.

Disponer de un voluminoso catálogo tiene innegables ventajas para Amazon-Kindle pero se puede competir aprovechando las ventajas de la base de clientes, la proximidad y el idioma. En España la librería por Internet de La Casa del Libro está entre los 250 primeros portales españoles y en octubre de 2008 superó en número de consultas desde España a su competidor Amazon, liderazgo que mantiene actualmente. El porcentaje de visitas desde España es del 54%, de México el 14,5%, de Colombia el 4,6%, de Argentina el 3,9% y de Perú el 3,1%, países donde Amazon lidera las consultas online.

(...)

Los primeros datos publicados apuntan a diferencias entre el perfil de comprador online de libros en papel y el de libros digitales de Amazon. Según una encuesta en el foro de Kindle realizada entre 1.387 personas, casi la mitad de los usuarios tendría más de 50 años y su uso disminuiría con la edad. Estas cifras se podrían explicar por varios factores: los adultos son un segmento con mayor capacidad de compra, menor disponibilidad para desplazarse y que aprecia más la comodidad de lectura que supone la posibilidad de ampliación del tipo de letra.

*El perfil del comprador de libros de papel online es más equilibrado respecto a la demografía general de Internet. En la librería *casadellibro.com*, que actualmente no comercializa libros digitales, destaca la franja de edad entre los 25 y 45 años y el volumen de usuarios mayores de 55 años es inferior a la media de Internet. Según la experiencia de Kindle-Amazon, la incorporación de esta librería al mundo del e-reader ampliaría la base demográfica de sus clientes, además de intensificar la compra de libros entre sus propietarios e incorporar un público lector de zonas sin tejido cultural comercial.*

Pasemos agora a análise das proposições legislativas hoje em trâmi-

En todo caso, se trata de un perfil de público muy distinto al de los oyentes de música por dispositivos MP3, que es mucho más joven. Según el Eurobarómetro (56, 2002) sobre participación cultural, los hombres son más proclives que las mujeres a escuchar música todos los días, y los jóvenes más que los mayores. En Internet, el libro y la música no siguen el mismo camino y presentan oportunidades y amenazas diferentes.

El número de títulos digitalizados y registrados en español ronda los 100.000. Es fácil encontrar libros en Internet disponibles para su descarga gratuita, incluyendo alguno de los 25 libros más vendidos en España en 2009 (según el “Barómetro del libro 2009” de la Federación de Gremios de Editores), aunque si no se dispone de un lector digital es probable que salga más caro el papel y la tinta de impresora que la compra del ejemplar encuadernado.

La descarga gratuita de libros comerciales a través de Internet no está suficientemente investigada ni analizada. Por el momento, parece que es tanto una forma de marketing propiciada por algunas editoriales, agentes y autores –como Paulo Coelho, que publicó gratis en Internet dos novelas y una colección de cuentos– como una amenaza potencial que involucra al libro de escaparate y al libro con derechos vigentes.

A diferencia de la música, actualmente el volumen de las descargas de libros gratis es muy inferior al de las ventas del libro digital y se realiza menos entre particulares por redes P2P y más en portales de pago por almacenamiento y descarga, mucho más vulnerables a la violación de los derechos y por tanto retiran de sus ficheros los considerados como copia ilegal cada vez con mayor frecuencia.

No es difícil imaginar cualquier Instituto donde los jóvenes intercambian y escuchan canciones pero se requiere una fantasía mayor para pensar que hicieran lo mismo con los libros, incluso con copias ilegales. Tampoco es creíble la conversión del perfil del adulto comprador de libros con patrimonio y responsabilidades familiares en “pirata” potencial con dedicación obsesiva a las redes P2P.

El conflicto viene de la industria. De no prestar atención a los cambios en los hábitos, esta situación puede evolucionar de manera distinta, como ocurrió con Kodak durante la transición de la fotografía de papel al soporte digital y posteriormente a los cambios asociados al uso de la fotografía como objeto social en Internet en las redes sociales. O como en el escenario de inacción de los productores de música, que no fueron conscientes de hasta qué punto Internet aportaba un nuevo canal, la oportunidad de una nueva manera de difundir la música, y continuaron con su modelo en torno al disco, no valorando adecuadamente el nuevo modelo de distribución. Para Gartner Group (2009) el proyecto de los e-readers es el que presenta mayor distancia entre las expectativas y los verdaderos planes de negocio en Internet.

Conclusión: En los inicios de la segunda década del siglo XXI el desarrollo sostenible de Internet pasa por respetar las reglas de comercio electrónico, lo que excluye tanto las normas a medida del feudalismo digital como la piratería. En la era del agnosticismo tecnológico ya está olvidada la conocida frase de Ed Black, presidente de la Asociación de Consumidores Electrónicos hacia finales del siglo XX: “Hay una tendencia exagerada a proteger la propiedad intelectual, algo que va en contra del interés del público y la libre competencia de mercado”.

te no Congresso Nacional, cujas finalidades são a de tratar da imunidade tributária para esse novo “papel” e os produtos dele derivados.

5. Proposições legislativas sobre o tema

Há atualmente em tramitação no Congresso Nacional duas propostas que buscam atrair para o texto constitucional o aludido “novo conceito de papel” e os reflexos que dele resultam, o que para doutrina seria desnecessário, pois que nossos juristas já aceitam outras formas de apresentação do “papel” como já alcançadas pela imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, da Constituição.

Talvez preocupados com o intérprete¹⁶, tais proposições legislativas foram elaboradas, frisamos, sem previsão para conclusão de sua análise efetiva e consequente validade para o mundo jurídico como regramento.

A primeira dessas propostas é a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n. 98/2007, em trâmite na Câmara dos Deputados e de autoria dos Deputados Otávio Leite e Outros, que tem por escopo acrescentar a *“alínea (e) ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os Fonogramas e Videofonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou litero-musicais de autores brasileiros, e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros ou arquivos digitais que os contenham.”*

La realidad del ebook y el e-reader, por el perfil de los usuarios, las visitas a los portales y los propios resultados comerciales, marca un camino distinto donde el desarrollo comercial del libro digital es muy superior actualmente al consumo de libros gratuitos. Esto supone un escenario de mayor competitividad comercial y tecnológica y nuevas contiendas jurídicas especialmente cuando Google ha abierto un nuevo frente en torno a los derechos de autor. Esta nueva batalla podría llevar a la paradoja de que los europeos, tras siglos de invertir en la conservación de su cultura, tendrían que pagar por el acceso a sus propios fondos a una empresa norteamericana.” (Acessado em 11/12/2011 - http://www.realinstitutoelcano.org/wps/portal/rielcano/contenido?WCM_GLOBAL_CONTEXT=/elcano/elcano_es/zonas_es/lengua+y+cultural/ari92-2010)

16. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação e aplicação do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

De nosso turno, não acreditamos que a referida PEC n. 98/2007 alcance seus propósitos, sejam aquelas de ordem política, pois que a banca de congressistas da região Norte é contrária à mesma, sejam de ordem temporal e tecnológica, uma vez que na sua própria justificação os autores da mesma afirmam ser “*urgente a implantação de medidas que fortaleçam a produção musical brasileira, diante da avalanche cruel da pirataria e da realidade inexorável da rede mundial de computadores (internet).*”

A questão da “pirataria”, cremos nós, é algo que está umbilicalmente atrelado à política econômica nacional, com reflexos na tributação, conforme já tivemos oportunidade de nos manifestar em evento organizado e realizado no Senado Federal e em sua Comissão de Educação, Cultura e Esporte, aos 27 dias do mês de maio de 2009¹⁷.

17. “Às nove horas e dez minutos do dia vinte e sete de maio de dois mil e nove, na sala de reuniões da Comissão, Ala Senador Alexandre Costa, sala 15 (quinze), sob a Presidência do Senador Flávio Arns, e com a presença dos Senhores Senadores Augusto Botelho, Inácio Arruda, Valter Pereira, Gilvam Borges, Rosalba Ciarlini, Sérgio Zambiasi, Romeu Tuma, Cristovam Buarque, José Nery, Roberto Cavalcanti, Gilberto Goellner, Eduardo Azeredo e Mozarildo Cavalcanti reúne-se a Comissão de Educação, Cultura e Esporte. Deixam de comparecer os Senhores Senadores Paulo Paim, Fátima Cleide, Marina Silva, Expedito Júnior, Wellington Salgado de Oliveira, Gerson Camata, Francisco Dornelles, Raimundo Colombo, Marco Maciel, Heráclito Fortes, José Agripino, Adelmir Santana, Alvaro Dias, Cícero Lucena, Lúcia Vânia e Marisa Serrano. O Senhor Presidente, Senador Flávio Arns, submete à Comissão a dispensa da leitura da Ata da Reunião anterior e a aprovação da mesma, com o que todos concordam. Prosseguindo, inicia-se a presente reunião, convocada na forma de Seminário, atendendo ao Requerimento n. 12/09–CE, de autoria dos Senadores Roberto Cavalcanti, Sérgio Zambiasi, Cristovam Buarque, Rosalba Ciarlini, Gilberto Goellner, Raimundo Colombo, Wellington Salgado de Oliveira e Valdir Raupp, que tem como objetivo discutir “A Tributação e a Prática de Pirataria no Brasil”. A mesa de abertura é composta pelo Senador Flávio Arns, Presidente deste Colegiado, e pelo Senhor Steve Solot, Presidente do Comitê de Propriedade Intelectual da Câmara de Comércio Americana do Rio de Janeiro, que fazem um breve pronunciamento individual. Prosseguindo, dá-se início ao Seminário. A Presidência registra a presença para acompanhar a sessão da Senhora Andréia de Andrade Gomes, Vice-Presidente do Comitê de Propriedade Intelectual da Câmara de Comércio Americana do Rio de Janeiro; Senhora Anna Suelly Macedo Samico, Superintendente de Fiscalização da Agência Nacional do Cinema – ANCINE; Senhora Cynthia Natsuko Sekiguchi, Assessora Econômica da Embaixada do Japão; Senhora

Geiza Rocha, Secretária-Geral do Fórum Permanente de Desenvolvimento Estratégico do Estado do Rio de Janeiro; Senhor Katsumoto Yoshimura, Primeiro-Secretário da Embaixada do Japão; Senhor Marcos de Oliveira, Diretor-Geral da Motion Picture Association of America; Senhora Melissa San Miguel, Representante da Embaixada dos Estados Unidos; Senhor Minoru Nakada, Assessor Econômico da Embaixada do Japão; Senhor Ricardo de Albuquerque Mayer, Diretor Superintendente da Câmara de Comércio Americana do Rio de Janeiro; Senhor Aristides Junqueira, Ex Procurador-Geral da República e Senhor Roberto Giannetti da Fonseca, Vice-Presidente de Comércio Exterior da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP. Como moderador da mesa, que tem como tema “Consequências Nacionais e Internacionais do Consumo de Produtos Piratas no Brasil”, o Senador Flávio Arns, convida os seguintes expositores para dar início ao Primeiro Painel: Senhor André Luiz Alves Barcellos, Secretário Executivo do Conselho Nacional de Combate à Pirataria do Ministério da Justiça – CNCP; Senhor Dorian Mazurkevich, United States Patent and Trademark Office – USPTO; Senhor José Henrique Vasi Werner, Representante da Associação Brasileira da Propriedade Intelectual junto ao Conselho Nacional de Combate à Pirataria do Ministério da Justiça – CNCP; Senhor Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Advogado e Professor Doutor em Direito Tributário na Universidade Mackenzie de São Paulo, para darem início ao Primeiro Painel. Finda a apresentação dos expositores, a palavra é franqueada primeiramente aos Senhores Senadores membros da Comissão e logo em seguida aos demais presentes. Usam da palavra o Senador Roberto Cavalcanti, Senador Cristovam Buarque, Senhor Rodrigo Mendes Araújo, Secretário da Divisão de Propriedade Intelectual do Itamaraty; Senhor Edson Luiz Vismona, Presidente do Instituto Brasil Legal e Senhor Ricardo de Albuquerque Maia, Diretor Superintendente da Câmara de Comércio Americana do Rio de Janeiro. Após os debates, o Senador Flávio Arns faz a leitura da carta enviada pelo Presidente da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo - FIESP, Senhor Paulo Skaf, que aborda o tema ora em debate. Neste momento, a sessão é suspensa para um breve intervalo às onze horas e vinte e oito minutos (11h28) e reaberta às onze horas e quarenta e quatro minutos (11h44). Na reabertura, o Senador Flávio Arns, justifica a ausência do moderador do Segundo Painel, Senhor Eduardo Azeredo, por problemas nas cordas vocais. Como moderador da segunda mesa, que tem como tema “Tributação no Brasil em Relação aos Produtos Pirateados”, o Senador Flávio Arns, convida os seguintes expositores para dar início ao Segundo Painel: a Senhora Patrícia Blanco, Diretora Executiva do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCCO; Senhor Leonardo Ganem, Diretor Geral da Som Livre; Senhor Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Advogado Sênior de TozziniFreire Advogados e Deputado Federal Otavio Leite (PSDB/RJ). Finda a apresentação dos expositores, a palavra é franqueada aos presentes. Usam da palavra o Senhor Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Advogado e Professor Doutor em Direito Tributário na Universidade Mackenzie de São Paulo; Senhor Ricardo de Albuquerque Maia, Diretor Superintendente da Câmara de Comércio Americana do Rio de Janeiro; Senhora Geiza Rocha, Secretária-Geral

Naquilo que diz respeito ao enfrentamento do avanço tecnológico, entendemos que a mencionada PEC n. 98/2007, com a redação apresentada, não terá o condão de alterar a realidade que hoje se nos apresenta, uma vez que a indústria de CDs, Livros-CDs, CDRs, DVDs é quem terá de se reinventar para enfrentar o mercado de ‘smartphones’; MP3; ‘pen drives’; computadores pessoais; ‘notebooks’; ‘netbooks’; músicos e escritores independentes que disponibilizam ‘downloads’ gratuitos em suas páginas pessoais na ‘internet’; sítios eletrônicos especializados em músicas, autores e artistas; etc.

Afora isso, ainda há a questão do tempo legislativo para se analisar, votar e aprovar tal proposta. Apresentada em 2008 e diante de todas as discussões que o tema ainda enseja, combinado ao fator do avanço tecnológico diário, estamos certos de que a PEC em comento está fadada a sua não aprovação, ou se o contrário ocorrer, inaplicabilidade por perda de objeto.

Ao cabo, é ainda de se observar que mesmo já aprovada na Câmara dos Deputados, referida PEC terá de ser encaminhada para apreciação e votação no Senado Federal, onde já tramita Projeto de Lei – cremos – mais abrangente do que o acima analisado.

E no Senado Federal tramita como acima relatado o Projeto de Lei do Senado PLS n. 114/2010, de autoria do Senador Acir Gurgacz, cujo

do Fórum Permanente de Desenvolvimento Estratégico do Estado do Rio de Janeiro; Senhor José Henrique Vasi Werner, Representante da Associação Brasileira da Propriedade Intelectual junto ao Conselho Nacional de Combate à Pirataria do Ministério da Justiça – CNCP e Senhor Steve Solot, Presidente do Comitê de Propriedade Intelectual da Câmara de Comércio Americana do Rio de Janeiro. A Presidência agradece a todos pela presença e declara encerrados os trabalhos desta sessão, determinando que as Notas Taquigráficas sejam anexadas a esta Ata para a devida publicação. Nada mais havendo a tratar, a Presidência encerra a reunião às treze horas e vinte e cinco minutos, determinando que eu, Júlio Ricardo Borges Linhares, Secretário da Comissão de Educação, Cultura e Esporte lavrasse a presente Ata, que após lida e aprovada, será assinada pelo Senhor Presidente e publicada no Diário do Senado Federal.”

escopo é alterar a Lei n. 10.753, de 30 de outubro de 2003, “*para atualizar a definição de livro e para alterar a lista de equiparados a livro.*”

Preliminarmente, consignamos que a nosso sentir referido PLS n. 114/2010 equivoca-se em tratar o tema ora como isenção ou renúncia de receita a ser estimada pelo Poder Executivo, ora como imunidade, pois se estamos tratando de novas definições para “livro”, e livro está expressamente previsto no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, imunidade tributária é, despidiendas quaisquer outras considerações.

Se aprovado referido projeto, o seguinte passa a ser considerado “livro”:

(...) Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer forma e acabamento, assim como a publicação desses textos convertidos em formato digital, magnético ou ótico, ou impressos no Sistema Braille.

(...) São equiparados a livro os seguintes produtos, impressos, inclusive no Sistema Braille, ou convertidos em formato digital, magnético ou ótico:

- I – fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro;
- II – materiais avulsos relacionados com livro;
- III – roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas;
- IV – álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar;
- V – atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas;
- VI – textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor.

Como se vê referido PLS nos parece estar mais em linha com a evolução tecnológica diariamente promovida e quanto ao novo conceito de “papel”¹⁸;

18. PLS 114/2010 – JUSTIFICAÇÃO “(...) Não cabe neste mundo globalizado e multimídia definir-se livro tão somente como “publicação de textos escritos em fichas ou

mas, não obstante e assim como já anotado anteriormente, ainda sujeito à morosidade legislativa, o que pode lhe fulminar o valioso propósito.

Certo é que o assunto deverá mesmo receber um norte a partir de julgados do Supremo Tribunal Federal, vez que o tema já chegou para análise primeira, conforme veremos a seguir e, observamos, antes mesmo de qualquer aprovação legislativa, como se tem tornado rotineiro no Brasil por ‘n’ fatores, até por conta dessa posição de ativismo assumida pela Corte Suprema em exame de matérias quando identificado um vácuo ou inércia do Legislativo¹⁹.

Por relevante, anotamos mais uma vez que para a doutrina é pacífico o entendimento de que o novo conceito de “papel” deve ser aceito para fins de consideração da imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, da CF, independentemente de haver disposição normativa outra e mais explicativa sobre a matéria.

6. A evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Segundo o Supremo Tribunal Federal, temos que o instituto da imunidade tributária em comento representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado, qualificando-se como instrumento de proteção constitucional vocacionado a preservar direitos fundamentais —

folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer forma e acabamento”, tal qual faz atualmente o art. 2º da Lei n. 10.753, de 30 de outubro de 2003, que institui a Política Nacional do Livro. Submetemo-nos a um atraso quando nos prendemos a esse conceito, numa realidade em que se pode ter fácil acesso a audiolivros ou mesmo armazenar uma biblioteca com centenas ou milhares de obras em pequenas memórias USB flash drive, os conhecidos pen drives, ou nas diversas mídias óticas, tais como CD-ROM e os vários formatos DVD gravável – todos esses, hoje, com valores acessíveis a quase todos.”

19. MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro de. O Supremo Tribunal Federal e seu papel constitucional como “definidor” de políticas públicas. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. v. 74, p. 357-367, 2011.

com a liberdade de informar, a liberdade de acesso à cultura e o direito do cidadão a ser informado — em ordem a evitar uma situação de perigosa submissão tributária ao poder impositivo do Estado. (AC 2.559-REF-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 14/06/2010, Segunda Turma, Informativo 591).

Ora, se a busca e intenção do legislador constitucional foi de garantir ao cidadão o livre acesso à cultura e informação, temos que tal interpretação também deve ser extensiva ao novo “conceito de papel” ora apresentado à sociedade, realidade essa inclusive admitida pelo próprio Poder Judiciário, quando franqueou aos jurisdicionados e demais cidadãos o acesso ao e-processo, naquilo que diz respeito à substituição do papel pelo meio digital/eletrônico.

E esse novo “conceito de papel”, defendemos, também deve ser alcançado pela imunidade tributária prevista na Constituição Federal. Tal afirmativa é feita considerando o fato de que matéria análoga a presente aguarda exame pelo plenário da Corte Suprema em repercussão geral, reconhecida que foi em face de sua importância, tendo o ministro Marco Aurélio afirmado como razões a fundamentar sua importância que “*passo a passo, o Supremo há de estabelecer, com segurança jurídica desejável, o alcance do texto constitucional*” (RE 595.676).

Com isso entendemos haver uma primeira sinalização da importância que deve ser dada ao tema e da necessidade d’um debate sobre ele, técnico e profundo, sob olhares de contemporaneidade e avanço da sociedade, seja de ordem industrial ou cultural.

Não se diga aqui que, ao assim proceder, ou seja, reconhecendo a imunidade tributária para o novo “conceito de papel”, estaria o Supremo Tribunal Federal atuando como legislador positivo, pois assim não estará. Estará, sim, dentro de sua competência constitucional — como já realizado em outras oportunidades em que foi provocado a tanto —, estabelecendo uma interpretação contextualizada no tempo e espaço da norma que disciplina a imunidade tributária do “papel”.

A Constituição Federal foi promulgada em 1988, distante de nossa atual realidade no campo da tecnologia e informática, que efetivamente deixou o legislador de acompanhar e que agora reclama estabelecimento de nova e segura interpretação do alcance de seu texto, em face do novo “conceito de papel” que se apresenta.

Tal evolução, verificada para o novo “conceito de papel”, possibilita, a nosso ver, o questionamento judicial do tema e uma interpretação atualizada da matéria.

É imperioso alertar que, não obstante a sinalização da Corte Suprema a adoção d’uma interpretação contextualizada e contemporânea da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, da Constituição Federal, há ainda nas entranhas daquele Tribunal posicionamentos conservadores sobre o assunto, como é o caso daquela preferida por ocasião do exame do RE 517.077²⁰.

20. “DECISÃO

RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE KITS EDUCATIVOS. JULGADO RECORRIDO EM DESARMONIA COM O ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL: DESNECESSIDADE. INTIMAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO ANTERIOR A 3.5.2007. RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS PROVIDOS.

Relatório

1. Recursos extraordinários interpostos com base no art. 102, inc. III, alínea a, da Constituição da República contra o seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da 2ª Região:

“TRIBUTÁRIO - IMUNIDADE - INSUMOS PARA A INDÚSTRIA GRÁFICA - FAVOR FISCAL - LIMITAÇÕES.

I - Imposto de Importação incidente sobre os insumos à atividade de produção de livros e periódicos à aplicação da Lei Complementar n. 77/93.

II - No caso de imunidade tributária, a doutrina orienta-se quanto à interpretação restritiva com a finalidade de não alargar em demasia e se deferir ‘favor fiscal’ não expresso em lei de natureza complementar à Constituição, a teor do art. 146 da Constituição Federal.

III - A imunidade ou mesmo isenção há de ser interpretada dentro do princípio objetivo, para alcançar o livro confeccionado em papel vegetal e/ou material tecnologicamente substituído” (fl. 314).

2. O Estado do Rio de Janeiro alega que o Tribunal a quo teria contrariado o art. 150, inc. VI, alínea d, da Constituição da República.

Assevera que “a imunidade prevista no dispositivo (art. 150, inc. VI, alínea d, da CF) não alcança quaisquer outros produtos, ainda que destinados ao fomento da cultura ou didática” (fl. 328).

Sustenta, ainda, que “o legislador constitucional não concedeu imunidade tributária a kits demonstrativos, não cabendo ao judiciário conceder imunidade em hipóteses não previstas pelo legislador” (fl. 330).

3. A União Federal (Fazenda Nacional) alega que o Tribunal a quo teria contrariado o art. 150, inc. VI, alínea d, da Constituição da República.

Afirma que “o legislador constituinte foi bem claro ao dispor sobre a imunidade, elencando, expressamente, apenas três tipos de produtos finais, quais sejam: livros, jornais e periódicos e apenas um insumo destinado à produção daqueles produtos – o papel” (fl. 338).

Argumenta que “não é cabível a interpretação extensiva, a fim de ampliar o benefício ali estatuído, sendo certo que é princípio elementar de hermenêutica que as exceções devem ser interpretas de maneira estrita” (fl. 338).

Analisados os elementos havidos nos autos, DECIDO.

4. Razão jurídica assiste aos Recorrentes.

5. Inicialmente, quanto à preliminar de repercussão geral, é de se anotar que os Recorrentes foram intimados do acórdão recorrido antes de 3.5.2007 (fl. 316), o que dispensa a demonstração da repercussão geral da questão constitucional em capítulo especial do recurso extraordinário, nos termos do que decidido pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no Agravo de Instrumento 664.567-QO, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence.

6. O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que a imunidade tributária prevista no art. 150, inc. VI, alínea d, da Constituição da República alcança tão somente os filmes e papéis considerados necessários à publicação de livros, jornais e periódicos.

Nesse sentido:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. JORNAIS, LIVROS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSUMO. EXTENSÃO MÍNIMA. Extensão da imunidade tributária aos insumos utilizados na confecção de jornais. Além do próprio papel de impressão, a imunidade tributária conferida aos livros, jornais e periódicos somente alcança o chamado papel fotográfico - filmes não impressionados. Recurso extraordinário parcialmente conhecido e, nessa parte, provido” (RE 203.859, Redator para o acórdão o Min. Maurício Corrêa, DJ 24.8.2001).

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE. IMPOSTOS. LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ART. 150, VI, “D”, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. INSUMOS. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária insere

no art. 150, VI, “d”, da Constituição do Brasil, estende-se, exclusivamente --- tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos --- a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em conseqüência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento” (RE 495.385-AgR, Rel. Min. Eros Grau, DJe 22.10.2009).

E as seguintes decisões monocráticas:

“1. Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região e assim ementado: “CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, IN. VI, “D” DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA CR/88 - ALCANCE – PUBLICAÇÃO ACOMPANHADA DE MATERIAL EDUCATIVO A ELA CORRELATO. I. A imunidade tributária prevista no art. 150, inc. VI, ‘d’ da CR/88 destina-se a facilitar, através da redução do preço final do produto, o acesso da população à cultura, à informação e à educação, e, também que se cumpram, sem embaraços, o exercício da liberdade de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, como se consagra no inc. IX do art. 5º da CR/88. II. O material educativo que acompanha a publicação facilita o aprendizado, estimulando a divulgação do saber, ao se colocar em prática os conhecimentos obtidos na teoria. III. Por ter sido ajuizada na Justiça Federal a presente ação, apenas cabe apreciar os tributos de competência da União. IV. Apelação improvida.” (fl. 170) Sustenta a recorrente, com base no art. 102, III, a, violação ao art. 150, IV, d, da Constituição Federal. 2. Consistente o recurso. O acórdão recorrido está em desconformidade com a orientação sumulada desta Corte, no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Carta Magna, alcança tão somente os filmes e papéis tidos por necessários à publicação de livros, jornais e periódicos, tais como o papel fotográfico, inclusive o destinado a fotocomposição por laser, os filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas, e o papel para telefoto (Súmula 657). 3. Ante o exposto, nos termos do art. 557, § 1º-A, do CPC, dou provimento ao recurso extraordinário, para julgar improcedente a ação. Publique-se. Int.. Brasília, 13 de fevereiro de 2007” (RE 524.262, Rel. Min. Cezar Peluso, DJ 20.3.2007, trânsito em julgado em 11.4.2007 – grifos nossos).

“1. A recorrida é editora e lançou no mercado o curso ‘Monte o Seu Laboratório de Eletrônica’, composto de vários fascículos. Cada exemplar era vendido com componentes eletrônicos, cujo objetivo era facilitar o acompanhamento das lições pelo comprador.

Esses equipamentos eletrônicos eram importados, e, para o seu desembaraço aduaneiro, exigia-se o pagamento dos impostos devidos. Alegando que tais objetos eram favorecidos pela imunidade prevista no art. 150, inc. VI, alínea d, da Constituição Federal, a recorrida impetrou mandado de segurança para garantir a entrada dessas mercadorias em território nacional sem o recolhimento de impostos. 2. A segurança foi deferida em primeira instância, em sentença confirmada pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, com base nos seguintes argumentos: ‘A imunização do livro tem por finalidade a garantia da liberdade de expressão, prevista no art. 5º, IV, da Constituição Federal,

A nosso sentir tais entendimentos hão de ser revistos e revisados, uma vez que em contrariedade à exigência implícita que a própria Corte Suprema submete os jurisdicionados, quando estes devem promover o petição eletrônico, forçando-os ao uso do denominado ambiente do ‘e-processo’. Não cabe aqui o brocardo de “dois pesos, duas medidas”.

por ser este um veículo de divulgação da livre manifestação do pensamento. Se o livro vem acompanhado de CD ou de peças, didáticas, para que o leitor melhor acompanhe o curso e aprenda a montar os aparelhos, entendo que tais mercadorias também são imunes em razão da preponderância econômica e intelectual do texto sobre os mesmos.

Ressalte-se ademais, que diante da inexorável tendência da substituição da cultura tipográfica pela informatizada, ou se dá uma interpretação abrangente à imunidade em questão, ou se retira a eficácia da mesma, que, desta forma, não mais tutelar um direito fundamental erigido como cláusula pétrea pelo art. 60, § 4º, da Constituição Federal’. O Plenário do Supremo Tribunal, ao julgar o RE 203.859, rel. Min. Carlos Velloso, por maioria, DJ de 24.08.2001, entendeu que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal não alcança todos os insumos utilizados na impressão de livros, jornais e periódicos, mas tão-somente aqueles compreendidos no significado da expressão “papel destinado a sua impressão”. Ao determinar a não-incidência de impostos sobre os produtos descritos na inicial, o acórdão recorrido mostrou-se em desacordo com essa orientação, razão por que dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, do CPC). Custas ex lege. Publique-se. Brasília, 1º de junho de 2005 (RE 432.914, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 16.6.2005, trânsito em julgado em 1º.8.2005 – grifos nossos).

E ainda: RE 432.178, Rel. Min. Eros Grau, DJ 17.8.2009, trânsito em julgado em 14.9.2009; RE 415.117, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 15.8.2007, trânsito em julgado em 5.9.2007; RE 388.972, Rel. Min. Eros Grau, DJ 16.6.2005, trânsito em julgado em 3.8.2005; RE 427.989, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 3.8.2005, trânsito em julgado em 26.8.2005; RE 432.195, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 11.11.2005, trânsito em julgado em 7.12.2005.

Dessa orientação jurisprudencial divergiu o julgado recorrido.

7. Pelo exposto, dou provimento aos recursos extraordinários (art. 557, 1º-A, do Código de Processo Civil e art. 21, § 2º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal).

Considerando-se a Súmula 512 do Supremo Tribunal Federal, deixo de condenar ao pagamento de honorários advocatícios de sucumbência.

Publique-se.

Brasília, 9 de junho de 2010.

Ministra CÁRMEN LÚCIA

Relatora”

Doutrinariamente a matéria está muito bem assentada e bastante avançada a favor do reconhecimento da imunidade para o novo conceito de ‘papel’, como já tivemos oportunidade de destacar neste estudo; esperamos em breve também venha a estar no âmbito das decisões do Supremo Tribunal Federal, tudo, frisamos, em linha com o avanço tecnológico que já nos é ofertado e reclamado pela própria Corte.

7. Conclusão – O novo conceito de ‘papel’ e sua imunidade tributária – Uma proposta de solução

Em face da evolução ao então conceito que conhecíamos de ‘papel’, combinado ao lecionado por Humberto Ávila no sentido de ser “*dever do Estado em promover a liberdade de expressão*”²¹, o acesso pleno e irrestrito à informação, sustentamos que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, na hipótese que se apresenta é ou não cabível nas seguintes hipóteses:

- (i) NÃO, tal imunidade não deve ser aplicada aos ‘tablets’, ‘e-readers’ ou equipamentos a estes assemelhados, pois que tais produtos – tecnologicamente - hoje não mais se restringem à função única de leitura de obras literárias. Tanto assim o é que a produção dos mesmos no Brasil já está isenta, conforme legislação específica²²;

21. Op. cit., p. 250.

22. “LEI n. 12.507, DE 11 DE OUTUBRO DE 2011.

(...)

Altera o art. 28 da Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005, para incluir no Programa de Inclusão Digital tablet PC produzido no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo; altera as Leis no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, n. 11.482, de 31 de maio de 2007, n. 11.508, de 20 de julho de 2007, e n. 8.212, de 24 de julho de 1991; e revoga dispositivo da Medida Provisória n. 540, de 2 de agosto de 2011.

A PRESIDENTA DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º O art. 28 da Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 28. (...)

(...)

I - máquinas automáticas de processamento de dados, portáteis, sem teclado, que tenham uma unidade central de processamento com entrada e saída de dados por meio de uma tela sensível ao toque de área superior a 140 cm² (cento e quarenta centímetros quadrados) e inferior a 600 cm² (seiscentos centímetros quadrados) e que não possuam função de comando remoto (tablet PC) classificadas na subposição 8471.41 da Tipi, produzidas no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo.

(...)

§ 4º Nas notas fiscais emitidas pelo produtor, pelo atacadista e pelo varejista relativas à venda dos produtos de que trata o inciso VI do caput, deverá constar a expressão “Produto fabricado conforme processo produtivo básico”, com a especificação do ato que aprova o processo produtivo básico respectivo.” (NR)

Art. 2º O § 17 do art. 3º da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 3º (...)

(...)

§ 17. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota:

I - de 5,60% (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento), nas operações com os bens referidos no inciso VI do art. 28 da Lei n.11.196, de 21 de novembro de 2005;

II - de 7,60% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento), na situação de que trata a alínea “b” do inciso II do § 5º do art. 2º desta Lei; e

III - de 4,60% (quatro inteiros e sessenta centésimos por cento), nos demais casos.

(...)” (NR)

Art. 3º O art. 11 da Lei n. 11.482, de 31 de maio de 2007, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 11. O prazo previsto no art. 17 da Lei n. 9.432, de 8 de janeiro de 1997, fica prorrogado até 8 de janeiro de 2017, nas navegações de cabotagem, interior fluvial e lacustre.” (NR)

Art. 4º O § 4º do art. 2º da Lei n. 11.508, de 20 de julho de 2007, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 2º (...)

- (ii) SIM, devem ser imunes os ‘softwares’ próprios e específicos à criação de aplicativos de leitura eletrônica, bem como todos aqueles elaborados para editoração eletrônica;
- (iii) SIM, devem ser imunes os livros, jornais e periódicos elaborados a partir de “papel” eletrônico;
- (iv) SIM, devem ser imunes os equipamentos e insumos (específicos e suficientes) adquiridos para elaboração eletrônica de livros, jornais e periódicos;
- (v) SIM, devem ser imunes os equipamentos e insumos necessários à divulgação de livros, jornais e periódicos eletrônicos; e
- (vi) SIM, deve a imunidade se aplicar aos impostos incidentes na contratação de mão de obra específica e tecnicamente habilitada à elaboração, operação, manutenção e edição de livros, jornais e periódicos eletrônicos.

(...)

§ 4º (...)

I - se, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, contado da sua publicação, a administradora da ZPE não tiver iniciado, efetivamente, as obras de implantação, de acordo com o cronograma previsto na proposta de criação;

(...)” (NR)

Art. 5º O prazo de 24 (vinte e quatro) meses previsto no inciso I do § 4º do art. 2º da Lei n. 11.508, de 20 de julho de 2007, com a redação dada por esta Lei, aplica-se às Zonas de Processamento de Exportação criadas a partir de 23 de julho de 2007, desde que não tenha sido declarada a sua caducidade até a publicação desta Lei.

Art. 6º O art. 21 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 21. (...)

(...)

§ 5º A contribuição complementar a que se refere o § 3º deste artigo será exigida a qualquer tempo, sob pena de indeferimento do benefício.” (NR)

Art. 7º Revoga-se o art. 12 da Medida Provisória no 540, de 2 de agosto de 2011.

Art. 8º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, com efeitos:

I – (VETADO);

II - a partir da data de publicação, nos demais casos.

Brasília, 11 de outubro de 2011; 190º da Independência e 123º da República.”

São essas as proposições de solução para o tema que ora apresentamos, e que entendemos deverão o legislador e intérprete constitucional desde já observar.

E assim afirmamos e concluímos deve ser feito com fundamento no visionário posicionamento de Aliomar Baleeiro que, quando então Ministro do Supremo Tribunal Federal, afirmou e concluiu que “(...) *Toda lei exige interpretação e adaptação aos fatos. Não podemos metê-los num leito de Procusto, para acomodá-los à lei. A norma é que, em cada caso, há de aperfeiçoar-se à realidade da vida, e é por isso que se atribui ao Juiz a missão de legislador do caso concreto*” (RE n. 38.644/MG)²³.

8. Bibliografia

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

ÀVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009.

23. Memória jurisprudencial: Ministro Aliomar Baleeiro/José Levi do Amaral Júnior. – Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2006. – (Série Memória Jurisprudencial), p. 193.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação e aplicação do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

JÚNIOR, José Levi do Amaral. *Memória jurisprudencial: Ministro Aliomar Baleeiro*. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2006 (Série Memória Jurisprudencial).

MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro de. O Supremo Tribunal Federal e seu papel constitucional como “definidor” de políticas públicas. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. v. 74.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *O espírito das leis*. Apresentação Renato Janine Ribeiro; tradução Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996 (Paidéia).

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 3. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

SOLER, Chimo. “eBooks”: la guerra digital global por el dominio del libro (ARI), acessado em 11/12/2011 - http://www.realinstitutoelcano.org/wps/portal/ri/elcano/contenido?WCM_GLOBAL_CONTEXT=/elcano/elcano_es/zonas_es/lengua+y+cultura/ari92-2010

DRAWBACK IMPORTAÇÃO: APLICAÇÃO DAS REGRAS DE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

Rodrigo César de Oliveira Marinho

1. Introdução

O presente trabalho tem como objeto o estudo da aplicação das regras de decadência do direito do fisco de lançar e/ou de prescrição do direito do fisco de cobrar os tributos incidentes sobre as operações de importação realizadas sob amparo do regime de *drawback*.

O *drawback* é mais um importante incentivo fiscal às exportações nacionais. É um regime especial aplicado, em determinadas situações, às operações de importação de insumos que serão utilizados na industrialização de produtos destinados à exportação¹.

Para poder aproveitar desse regime, o contribuinte, no entanto, deve cumprir uma série de exigências que variam de acordo com a modalidade de *drawback* aplicada ao seu respectivo caso². Nesse contexto, os contribuintes têm um prazo para comprovar o atendimento desses requisitos. O não atendimento desses requisitos (*e.g.* falta de utilização dos produtos importados nos produtos exportados), implicará perda do direito de gozo desse incentivo, ficando o contribuinte obrigado ao recolhimento de todos os tributos incidentes na operação de importação.

1. O *drawback* também pode ser aplicado para aquisição, no mercado interno, de mercadorias que serão aplicados no processo de industrialização de produtos a serem exportados (vide Regulamento Aduaneiro – Decreto n. 6.759/2009, e Portaria Conjunta RFB/SECEX n. 467, de 25 de março de 2010)

2. O *drawback* pode ser concedido em três modalidades diferentes: (i) *drawback* suspensão; (ii) *drawback* isenção; e (iii) *drawback* restituição.

Ao praticar as operações de importação sob o regime de *drawback* os contribuintes devem registrar a chamada declaração de importação – DI, na qual são inseridos os dados sobre os produtos importados, o preço, a taxa de câmbio, os tributos incidentes, o importador e o transportador³.

Além disso, desses contribuintes, também é exigida a assinatura de um termo de responsabilidade – TR, pelo qual assume o compromisso de pagar todos os tributos – descritos de forma individualizada e líquida – caso as condições para fruição do benefício não sejam atendidas⁴.

Tanto a DI quanto o TR são instrumentos que dão publicidade – informam ao fisco – as operações de importação praticadas pelos contribuintes sob o amparo do *drawback*. Nesses documentos constam todas as informações necessárias para a constituição do crédito tributário.

Nesse contexto, o trabalho analisará a aplicação das regras de decadência e prescrição, respectivamente, do direito do fisco de lançar e cobrar, especialmente, quando o contribuinte não cumpre as condições estabelecidas para o gozo do *drawback*.

2. Exportações constitucionalmente incentivadas

Os tributos relativos ao comércio exterior (*e.g.* Imposto sobre Importação e Imposto sobre Exportações), a despeito de serem instrumentos arrecadatórios – como todo e qualquer tributo – possuem uma característica extrafiscal latente e são, constantemente, usados como ferramentas para intervenção do Estado sobre o domínio econômico⁵.

3. Vide: Anexo I da Instrução Normativa SRF n. 611, de 18 de janeiro de 2006.

4. Exigido na modalidade de *drawback* suspensão. Vide art. 386, § 3º, do Decreto n. 6.759/2009.

5. Na lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, “há tributos que se prestam, administrativamente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade.

O domínio econômico, frise-se, é o conjunto das relações sociais econômicas compostas pelas atividades econômicas⁶ praticadas pelos agentes privados⁷. Ao operar os instrumentos tributários relativos ao comércio exterior, a União estará, não só praticando o exercício da sua competência tributária, mas, também, estará exercitando a sua competência interventiva, tal como prevista no art. 174, da Constituição Federal⁸.

Trata-se da competência para promover a intervenção dita indireta. É a típica intervenção mediante produção normativa. O Estado atua sobre domínio econômico enquanto agente normativo. Refere-se ao “*Estado como norma, ou seja, ao Estado que edita normas de conduta à vida econômica*”⁹. E, por isso, a intervenção se dá sobre o domínio econômico e não no domínio econômico, como ocorre com a intervenção direta¹⁰.

Os dois objetivos convivem harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 241.)

6. PAULO HENRIQUE ROCHA SCOTT define atividade econômica como sendo a determinada ação ou soma de ações que – tomadas a partir de uma decisão que leva em conta a escassez de recursos da natureza de maneira que se possa atender às necessidades e aos desejos humanos – processam-se num espaço limitado a fenômenos de natureza econômica, relacionado à produção, industrialização, transformação, comercialização e consumo de bens e riquezas. (SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Econômico: Estado e Normatização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2000. p. 29-30.)

7. Ao falar em domínio econômico – no contexto de intervenção estatal –, o sistema do direito leva em consideração apenas as atividades econômicas praticadas, normalmente, pelos agentes privados. “*Domínio econômico é precisamente o campo da atividade econômica em sentido estrito, área alheia à esfera pública, de titularidade (domínio) do setor privado*”. (GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 146.)

8. Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

9. VENANCIO FILHO, Alberto. *A Intervenção do Estado no Domínio Econômico. O direito público econômico no Brasil*. Ed. Fac-similar da de 1968. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 383.

10. Este modelo de intervenção direta permite que o Estado, sob circunstâncias específicas (segurança nacional e relevante interesse coletivo), explore diretamente as

O Estado vale-se dos instrumentos postos no sistema do direito positivo para a criação de normas jurídicas que induzem e direcionam as atividades praticadas pelos agentes econômicos, quando da realização de seus atos negociais.

Nesse contexto, as atividades econômicas inerentes ao comércio exterior estão diretamente ligadas, exemplificativamente, ao desenvolvimento da indústria nacional, à geração de empregos, à entrada e saída de divisas e à formação das políticas cambiais. Tais atividades fazem parte do domínio econômico e precisam ser reguladas constantemente pelo Estado, na medida em que influenciam diretamente a economia do país como um todo. Não por outro motivo, o sistema constitucional tributário atribuiu aos tributos que gravam o comércio exterior um regime jurídico próprio (*e.g.* aplicação diferenciada dos princípios da legalidade e anterioridade).

As exportações, por sua vez, são operações chave no comércio exterior. Exportar implica diretamente ingresso de divisas no país e indiretamente aquecimento da economia. Por isso, o Estado, a todo o momento, tem promovido políticas públicas de incentivo às exportações. A própria Constituição Federal mostra o quão valorizado devem ser os incentivos à exportação. A título de exemplo, ao tratar da incidência do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços – ICMS, do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN e das contribuições sociais e interventivas, a Constituição Federal determina a desoneração das exportações de mercadorias e serviços (vide: art. 156, §3º, II; art. 155, XII, “e”; e 149, §2º, I).

O *drawback*, muito embora seja um benefício que desonera – como será detalhado adiante – a operação de importação, é instrumento importante incentivar as exportações e, igualmente, o desenvolvimento da

atividades econômicas, assumindo o controle de meios de produção, como se agente privado fosse e atuando no mesmo nível concorrencial. É a atenuação do “Estado Empresário”. (cf. SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*. 5. ed. São Paulo: LTR Editora, 2003. p. 330.)

indústria nacional. Isso porque, só fará jus aos benefícios do *drawback* aqueles contribuintes que utilizarem os produtos importados como insumos para fabricação e exportação de novo produto. É nítida, portanto, a contribuição para o aumento do saldo da balança comercial brasileira, por meio do incremento das exportações e de seu valor agregado.

3. Drawback

Drawback é um vocábulo da língua inglesa que significa, tecnicamente, *reembolso de despesas aduaneiras*. Esse vocábulo foi escolhido pelo legislador brasileiro para referir-se ao regime instituído pelo Decreto-Lei n. 37, de 18/11/1966, que trata do imposto de importação e regula as atividades aduaneiras. Tal veículo normativo traz, em seu Título III, a previsão legal para a concessão de regimes aduaneiros especiais. Ainda no Título III, especificamente, no Capítulo III, há a previsão para concessão de regimes especiais para as importações que estiverem vinculadas a futuras operações de exportação. A base legal para criação do *drawback* está no art. 78 do citado Decreto-Lei. Sua regulamentação, por sua vez, foi veiculada pelo Decreto n. 6.759/2009, especificamente em seu art. 383 e seguintes. Destaca-se:

Art. 383. O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades:

I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

II - isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado; e

III - restituição, total ou parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.

São três as modalidades de *drawback*: isenção, suspensão e restituição. Em todas as modalidades, a desoneração tributária aplica-se aos tributos incidentes na operação de importação. São eles: Imposto sobre a Importação – II, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, contribuições para o Programa de Integração Social e para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação – PIS-importação e COFINS-importação, ICMS e o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM¹¹.

O primeiro requisito que deve ser cumprido para concessão do regime especial de *drawback* refere-se à necessidade de utilização (i) dos produtos importados (ii) na industrialização de produtos (iii) destinados à exportação.

Assim, o *drawback* será concedido para amparar a importação de (i) mercadoria importada para beneficiamento no Brasil e posterior exportação; (ii) matéria-prima, produto semi-elaborado ou acabado, utilizados na fabricação de mercadoria exportada, ou a exportar; (iii) peça, parte, aparelho e máquina complementar de aparelho, de máquina, de veículo ou de equipamento exportado ou a exportar; (iv) mercadoria destinada a embalagem, acondicionamento ou apresentação de produto exportado ou a exportar, desde que propicie comprovadamente uma agregação de valor ao produto final; e, também, (v) animais destinados ao abate e posterior exportação.

Também podem ser inseridas no *drawback* as operações de importação de (vi) matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto exportado, sejam utilizados na sua fabricação em condições

11. Sobre a natureza jurídica do AFRMM, vide STF – RE 198903 AgR / SP. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. DJ. 27.08.2004.

que justifiquem a concessão; e (vii) matéria-prima e outros produtos utilizados no cultivo de produtos agrícolas ou na criação ou captura de animais a serem exportados (vide art. 384, do Decreto n. 6.759/2009).

Importa mencionar que, assim como todas as operações de importação, as operações amparadas pelo *drawback* deverão ser devidamente registradas por meio da DI. Assim dispõe o art. 543, do Decreto n. 6.759/2009:

Art. 543. Toda mercadoria procedente do exterior, importada a título definitivo ou não, sujeita ou não ao pagamento do imposto de importação, deverá ser submetida a despacho de importação, que será realizado com base em declaração apresentada à unidade aduaneira sob cujo controle estiver a mercadoria.

A DI, como já dito, contém todas as informações inerentes à operação de importação, inclusive, aquelas que dizem respeito à incidência tributária [classificação da mercadoria (NCM), alíquotas, base de cálculo etc.].

Feita essa apresentação preliminar do regime especial de *drawback*, passa-se, de agora em diante, a analisar individualmente cada modalidade.

Por opção metodológica, trataremos das modalidades de *drawback* isenção, *drawback* suspensão e *drawback* restituição, especialmente, no que tange às operações de importação, desconsiderando – muito embora a Receita Federal do Brasil já trate do *drawback integrado* – o benefício aplicado igualmente às operações de aquisição no mercado interno que são destinadas à industrialização de produtos sujeitos à exportação.

3.1. Drawback isenção

O *drawback* isenção é a modalidade que permite a importação de insumos, sem o pagamento dos tributos incidentes na importação – há isenção condicional – para recomposição do estoque que foi aplicado

na fabricação de produto já exportado. Em outras palavras, *drawback* isenção oferece uma compensação ao contribuinte que já exportou os produtos, cuja fabricação demandou o uso de insumos importados com a incidência e o pagamento normal de todos os tributos. Ilustrativamente, tem-se:



No caso do *drawback* isenção, primeiramente, há a exportação de produto fabricado a partir de insumos importados sem o benefício. Depois, para fins de compensar o contribuinte exportador, o *drawback* isenção permite a recomposição do estoque de insumos com a respectiva isenção.

3.1.1. Princípio da equivalência

A modalidade de *drawback* isenção exige que o contribuinte comprove a identidade entre os insumos usados na industrialização do produto exportado e aqueles que se pretende importar mediante aplicação desse regime especial.

É necessário, portanto, que haja equivalência de (i) espécie, (ii) quantidade e (iii) qualidade entre os insumos importados pelo regime normal, aplicadas no processo industrial para formação do produto exportado e os insumos importados ao amparo do *drawback* isenção. Assim prescreve o art. 393, do Decreto n. 6.759/2009 e o art. 2º, da Portaria Conjunta RFB/SECEX n. 3, de 17 de dezembro de 2010¹², respectivamente:

12. Tal Portaria trata do *drawback integrado* isenção. É modalidade do *drawback* isenção que permite a desoneração, também, na aquisição de insumos no mercado interno, desde que com a finalidade de aplicá-los na produção de mercadoria exportada.

Art. 393. A concessão do regime, na modalidade de isenção, é de competência da Secretaria de Comércio Exterior, devendo o interessado comprovar a exportação de produto em cujo beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento tenham sido utilizadas mercadorias importadas equivalentes, em qualidade e quantidade, àquelas para as quais esteja sendo pleiteada a isenção.

Art. 2º. Para efeitos do disposto no art. 1º, considera-se como equivalente à empregada ou consumida na industrialização de produto exportado, a mercadoria nacional ou estrangeira da mesma espécie, qualidade e quantidade daquela anteriormente adquirida no mercado interno ou importada sem fruição dos benefícios de que se trata.

Portaria Conjunta RFB/SECEX n. 3, de 17 de dezembro de 2010, mais objetivamente, descreve que serão consideradas equivalentes, as mercadorias (i) classificáveis no mesmo código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (ii) que realizem as mesmas funções; (iii) obtidas a partir dos mesmos materiais; e (iv) cujos modelos ou versões sejam de tecnologia similar, observada a evolução tecnológica.

A Receita Federal do Brasil, no entanto, possui manifestações no sentido de que a equivalência de espécie, quantidade e qualidade não basta para permitir o gozo do benefício. No acórdão n. 17-18068 de 25 de abril de 2007, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (1ª Turma) decidiu que: “(...) *implicam na glosa do drawback isenção quando não cumpridos os requisitos formais prescritos na legislação de regência, dentre eles, a não observação do Princípio da Vinculação Física quando da utilização dos insumos importados através das DI que instruíram o pedido do ato concessório*”.

Nesse ponto, frise-se, não se pode exigir identidade física entre as mercadorias importadas e aquelas utilizadas no produto exportado indistintamente em todos os casos. Ora, o contribuinte, por questões de planejamento mercadológico, pode comprar também insumos no mercado interno e utilizados em conjunto com os insumos importados para fabricação do produto exportado. O que importa é que a quantidade de

insumos importados empregada na fabricação do produto exportado seja igual a quantidade de insumo (de mesma espécie) importado ao amparo do *drawback* isenção. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça – STJ já decidiu:

TRIBUTÁRIO. DRAWBACK. SODA CÁUSTICA. EMPREGO DE MATÉRIA-PRIMA IDÊNTICA NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO EXPORTADO. BENEFÍCIO FISCAL. 1. É desnecessária a identidade física entre a mercadoria importada e a posteriormente exportada no produto final, para fins de fruição do benefício de drawback, não havendo nenhum óbice a que o contribuinte dê outra destinação às matérias-primas importadas quando utilizado similar nacional para a exportação (...). (REsp 413.564/RS – Dj. 05/10/2006)

Dependendo da natureza física do insumo (se fungível), é impossível a separação – no caso analisado pelo STJ, o produto era solda cáustica. Em outro julgamento, REsp 341.285/RS, o Min. Herman Benjamim destacou que:

O importante, para a teleologia do benefício, é que a quantidade total de soda cáustica importada seja empregada na fabricação da celulose exportada. Atende-se, com isso, a intenção do legislador de não exportar tributos. Não parece razoável exigir que a fábrica mantivesse dois estoques de soda cáustica, um com o produto importado e outro com conteúdo idêntico, porém de procedência nacional, apenas para atender a exigência de identidade física exigida pelo fisco.

Assim, parece correto concluir que, em se tratando de insumo fungível, não se pode exigir a identidade física para fins de verificação dos requisitos para concessão do *drawback* isenção. Basta que haja equivalência entre o insumo importado e aquele aplicado no produto anteriormente exportado.

3.2. *Drawback* suspensão

A modalidade *drawback* suspensão permite a importação de insumos com suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de insumos que deverão ser utilizados na industrialização de produtos destinados à exportação.

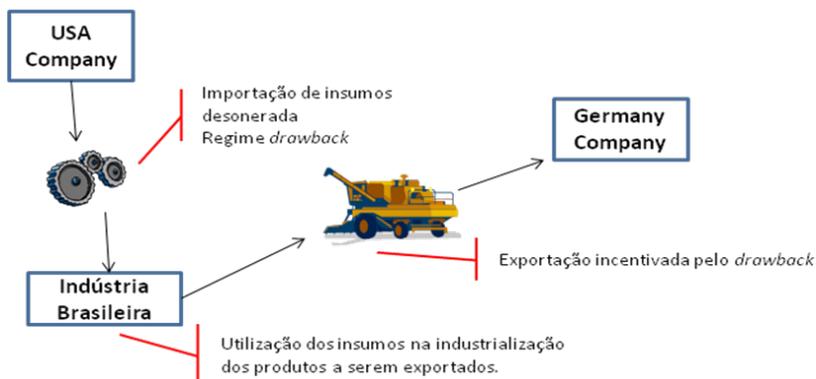
Via de regra, o beneficiário deve promover a exportação do produto – fabricado com a utilização dos insumos importados ao amparo do *drawback* suspensão – no prazo de um (01) ano da data da concessão do regime¹³.

Esse prazo poderá ser prorrogado por igual período a pedido do beneficiário, salvo nos casos de importação de mercadorias destinadas à produção de bens de capital de longo ciclo de fabricação. Nesses casos, o *drawback* suspensão será concedido por um prazo máximo de 5 (cinco) anos¹⁴.

Diferente da modalidade *drawback* isenção, onde a exportação acontece em momento anterior à importação beneficiada, no *drawback* suspensão, a desoneração – nesse caso, suspensão do pagamento dos tributos – da importação é prévia à industrialização e exportação do produto. Naquela modalidade, a finalidade é permitir a reposição dos insumos importados sem benefício e utilizados na industrialização de produtos exportados. Nesta, o beneficiário já importa com desoneração, sob a condição de usar esses insumos no processo industrial para produção de produto a ser exportado. Visualmente, tem-se:

13. Vide art. 387, do Decreto n. 6.759/2009.

14. Vide art. 387, do Decreto n. 6.759/2009 e art. 4º da Portaria Conjunta RFB/SECEX n. 467, de 25 de março de 2011.



No requerimento do benefício, o contribuinte estabelece a quantidade de insumos a serem importados, demonstrando e assumindo o compromisso de industrializar uma determinada quantidade de produtos para exportação. Em tese, o beneficiário importa sob o amparo do *drawback* suspensão o volume de insumos suficientes para produção certa e previamente definida quantidade de mercadorias que serão exportadas.

Dentro do prazo do regime, o contribuinte beneficiário deve comprovar: (i) a utilização integral dos insumos importados na industrialização das mercadorias a serem exportadas; e (ii) a efetiva exportação dessas mercadorias.

Importa dizer, quando o beneficiário produzir mais mercadorias do que a quantidade prevista para exportação – quando a quantidade de insumos importados superar as expectativas de produção (informadas no momento do requerimento do regime) – poderá comercializar o excedente no mercado interno, desde que efetue o pagamento de dos tributos suspensos correspondentes aos insumos importados, com os acréscimos legais devidos¹⁵.

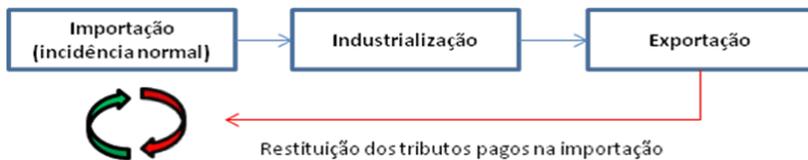
15. Vide art. 389, do Decreto n. 6.759/2009

3.3. Drawback restituição

O *drawback* restituição é benefício que pode ser concedido àquele que exportou mercadorias produzidas com insumos importados pela sistemática normal de tributação, assim como na modalidade do *drawback* isenção.

A diferença é que, neste caso, o benefício fiscal concedido pelo *drawback* é a restituição total ou parcial dos tributos incidentes na operação de importação dos insumos comprovadamente utilizados no processo industrial das mercadorias que já foram exportadas.

Enquanto no *drawback* isenção, o contribuinte tem isenção para nova importação dos insumos para recomposição do estoque, na modalidade restituição, o contribuinte pode pleitear a restituição dos valores já pagos.



Ressalte-se, todavia, que muito embora o regime fale em restituição dos tributos, o contribuinte não receberá em dinheiro o montante pago nessas importações. Essa restituição será feita mediante crédito fiscal que poderá ser utilizado somente nas operações de importação. Na prática, a modalidade de restituição e a de isenção acabam por desonerar uma nova importação. A diferença, economicamente falando, está no fato de que no *drawback* isenção, o benefício é requerido quando já se está importando os insumos para recomposição do estoque, enquanto que no *drawback* restituição, o benefício permite a utilização dos créditos em qualquer importação futura.

O prazo para requerer o benefício de *drawback* na modalidade restituição é de noventa (90) dias, prorrogáveis por igual período, mediante

pedido justificado do interessado. É o que consta na Instrução Normativa SRF n. 30 de 18 de agosto de 1972¹⁶.

4. Constituição do crédito tributário nas importações

Feita a apresentação das modalidades de regime especial de *drawback* aplicáveis às importações de mercadorias – lembrando que atualmente há o chamado *drawback integrado* que oferece benefícios semelhantes para aquisição de mercadorias no mercado interno – passa-se, agora, da forma correta para constituição do crédito tributário decorrente das operações de importação, o que será de suma importância para aplicação das regras de prescrição e decadência no regime de *drawback*.

A cada dia que passa, o Fisco tem procurado simplificar os procedimentos de arrecadação e fiscalização. O lançamento por homologação é cada vez mais utilizado para constituição do crédito tributário. Aliás, é até difícil dar exemplo de tributos sujeitos ao lançamento “por declaração” (e.g. ITR).

Surgiu a dúvida: será que os tributos devidos em razão da importação de produtos do exterior estão sujeitos ao lançamento por declaração ou, assim como a grande maioria também estariam sujeitos ao lançamento por homologação? Essa dúvida revela, desde logo, cautela. O intérprete não deve estudar a incidência tributária por intuição, aplicando as regras relativas aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, sem, antes investigar o procedimento que deve ser atendido pelo contribuinte para registro do fato gerador – como ocorre com os tributos incidentes na importação.

A legislação aduaneira é complexa, cheia de nuances e a doutrina sobre o assunto é escassa. Alguns detalhes, se ignorados ou mal interpretados podem levar o intérprete a uma conclusão equivocada sobre a aplicação, por exemplo, das regras de prescrição e decadência.

16. Vide: Acórdão n. 07-17095 de 07 de agosto de 2009 (Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – 2ª Turma)

Por isso, antes de aplicar indistintamente as regras de prescrição e decadência às importações beneficiadas pelo *drawback*, propõe-se uma análise dos procedimentos aduaneiros relativos à entrada (do exterior) e saída da mercadoria na/da repartição aduaneira.

4.1. Procedimentos para importação amparadas pelo *drawback*

Seja para importar ou exportar, o interessado deve providenciar o chamado *despacho aduaneiro* das mercadorias. O despacho aduaneiro de importação – despacho de importação – é o procedimento que verifica a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica.

Todas as mercadorias importadas, independentemente do regime de contratação para aquisição, do tempo de permanência (aquisição para uso permanente ou temporário) e do regime jurídico tributário (isenção, alíquota zero, regimes especiais de importação – *drawback*), devem ser submetidas ao despacho de importação, que tem início com o registro da declaração de importação – DI.

A DI é uma declaração que tem a função de comunicar às autoridades fiscais aduaneiras todas as informações relativas à operação de importação. De acordo com a Instrução Normativa SRF n. 611, de 18 de janeiro de 2006, entre as informações exigidas, a DI deve falar sobre: (i) natureza da operação; (ii) tipo e identificação do de importador; (iii) declarante e/ou representante legal; (iv) país de procedência; (v) peso bruto e líquido; (vi) data do embarque; (viii) tipo de embalagem; (ix) volumes; (x) via de transporte; (xi) conhecimento de carga; (xii) frete e seguro total; **(xiii) regime de tributação, classificação fiscal e fundamento legal da incidência tributária**; (xiv) moeda; (xv) valor unitário; (xvi) código da receita; **(xvii) código do banco, da agência e número da conta corrente para débito relativo ao pagamento dos tributos aduaneiros.**

Ao registrar a DI no SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior), inicia-se a verificação tanto o cumprimento das regras aduaneiras quanto o cumprimento das normas que dizem respeito à incidência tributária. Nesse momento – registro da DI – se dá o pagamento de todos os tributos federais devidos na importação. Nesse caso, o próprio sistema, com base nas informações prestadas na DI já identifica a classificação fiscal das mercadorias importadas e demais situações pertinentes à constituição do crédito tributário e já calcula o montante de tributo devido.

O efetivo pagamento, quando há, é quase automático. Veja que o contribuinte deve informar também o código do banco, agência e o número da conta corrente para débito dos tributos. Assim, ao registrar a DI, o sistema executa os cálculos necessários e debita os valores devidos diretamente na conta corrente informada.

Ao final do despacho de importação, a DI submete-se à análise fiscal para verificação da regularidade da operação, inclusive, do tratamento tributário, regularidade fiscal do importador e do valor dos tributos recolhidos.

Estando tudo correto ou no caso de haver problemas, tendo sido sanadas todas as lacunas, a mercadoria é liberada pelas autoridades fiscais e aduaneiras.

Na importação realizada com amparo do *drawback*, também é necessário realizar todo esse procedimento. É assim que prevê o art. 543, do Decreto n. 6.759/2009¹⁷ e a o art. 66 da Portaria SECEX n. 10, de 24 de maio de 2010:

Art. 66. As operações vinculadas ao regime de drawback estão sujeitas, no que couber, às normas gerais de importação e exportação.

17. “Art. 543. Toda mercadoria procedente do exterior, importada a título definitivo ou não, sujeita ou não ao pagamento do imposto de importação, deverá ser submetida a despacho de importação, que será realizado com base em declaração apresentada à unidade aduaneira sob cujo controle estiver a mercadoria”.

A habilitação do contribuinte no *drawback* deve ser solicitada por meio de requerimento específico perante o sistema SISCOMEX. O ato de concessão pode ou não ser deferido a critério da Secretaria de Comércio Exterior – SECEX, podendo, inclusive, ser condicionada à prestação de garantia, limitada ao valor dos tributos suspensos de pagamento, a qual será reduzida à medida que forem comprovadas as exportações¹⁸.

4.2. Lançamento por declaração ou homologação?

O lançamento tributário¹⁹ é ato privativo da Administração Tributária (art. 142, do CTN) que tem por objetivo a constituição do crédito tributário²⁰. São três as modalidades de lançamento: (i) de ofício, quando o fisco, por si só, identifica a ocorrência do fato gerador e constitui o crédito tributário; (ii) por declaração, quando o fisco constitui o crédito tributário, mediante declaração do contribuinte da ocorrência do fato gerador; e (iii) por homologação, quando o próprio contribuinte declara a ocorrência do fato gerador e constitui o crédito tributário. As duas primeiras modalidades exigem a participação do fisco, a terceira, não²¹.

18. Art. 75 da Portaria SECEX n. 10, de 24 de maio de 2010

19. “Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, e determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 432.)

20. “Constituir o crédito tributário, assim, significa produzir norma individual e concreta que estabeleça em seu prescritor a obrigação de dado sujeito pagar determinada quantia ao Fisco, ou a quem lhe faça às vezes como sujeito ativo da relação tributária, em decorrência do fato jurídico tributário”. (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 134.)

21. “Os lançamentos por declaração e de ofício exigem a participação do agente público competente, para prática daqueles atos-fatos necessários para preencher os respectivos suportes fáticos, em conformidade com o art. 142. Algo distinto, entretanto,

No presente trabalho, interessa a análise e diferenciação do lançamento por declaração e do lançamento por homologação.

O lançamento por declaração está previsto pelo art. 147 do Código Tributário Nacional – CTN. Nele, o contribuinte presta informações suficientes ao fisco sobre a ocorrência do fato gerador dos tributos. Com base nessas informações, o Fisco efetua o lançamento tributário.

O chamado lançamento por homologação (art. 150, do CTN) é a hipótese de constituição do crédito pelo contribuinte. A identificação dessa forma de constituição do crédito por “lançamento” é equivocada. Nesse caso, quem constitui o crédito tributário é o contribuinte. Não há procedimento da Administração Pública para constituir o crédito tributário. Por isso, considerando que “lançamento” é ato privativo do fisco, é equivocado chamar a constituição do crédito tributário pelo contribuinte de “lançamento” por homologação.

Assim, nos tributos que estão sujeitos a esse tipo de “lançamento”, o contribuinte deve declarar a ocorrência do fato gerador, quantificá-lo segundo a legislação, aplicar a alíquota prevista, identificar o montante devido e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ao tomar conhecimento da constituição do crédito tributário pelo contribuinte, o fisco expressamente a homologa. Não o fazendo no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da ocorrência do fato gerador, dá-se a homologação tácita da constituição do crédito tributário pelo contribuinte (art. 150, §4º, do CTN).

Além disso, para este estudo, é relevante apontar dois elementos que diferenciam o lançamento por declaração do chamado “lançamento” por homologação, são eles: (i) antecipação do pagamento do tributo; e (ii)

nos chamados ‘lançamentos por homologação’. Nestes, o crédito apresenta-se formalizado independente de qualquer ato-fato administrativo”. (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 215-216.)

desnecessidade de exame prévio – antes do pagamento – por parte da autoridade fiscal.

Considerando o procedimento de importação descrito no tópico anterior e, diante dessas explicações, é possível concluir que os tributos incidentes sobre as operações de importação de mercadorias, estão sujeitos ao lançamento por declaração. Explica-se.

No lançamento por declaração, o contribuinte deve prestar todas as informações necessárias para que o fisco realize o lançamento tributário. É o que ocorre com os tributos incidentes sobre as operações de importação. Veja que o contribuinte deve apresentar a DI que contém todas as informações sobre a respectiva operação.

Ainda na modalidade de lançamento por declaração, ao contrário do que acontece com os tributos sujeitos ao “lançamento” por homologação, o contribuinte só pode efetuar o pagamento dos tributos, após análise do fisco. Essa análise se resume à identificação do valor dos tributos devidos, com base nas informações prestadas (*e.g.* o valor aduaneiro (base de cálculo), o regime de tributação, a classificação fiscal das mercadorias e o fundamento legal da incidência tributária). Isso também acontece nas operações de importação. Veja que é o sistema do fisco (SISCOMEX) que calcula o quantum devido pelo contribuinte e, automaticamente, já manda ordem de pagamento para débito na conta do contribuinte – tudo, frise-se, com base nas informações declaradas pelo próprio contribuinte.

Ainda que haja a declaração do contribuinte, a prévia análise das informações, o cálculo dos tributos devidos e o pagamento do tributo aconteçam em curto período de tempo, não há como negar que existe, cronológica e sucessivamente: (i) prévia declaração do contribuinte; (ii) prévia análise das informações e cálculo dos tributos pelo fisco; e (iii) pagamento do tributo com base nas informações constantes na DI.

Identificada a modalidade de lançamento tributário ao qual estão submetidos os tributos incidentes sobre a importação de mercadorias, passa-se a análise das regras de prescrição e decadência inerentes a essa

modalidade, tratando, especialmente, das hipóteses de descumprimento pelo contribuinte dos requisitos para aproveitamento dos benefícios oferecidos pelo *drawback*.

5. Decadência e prescrição

A decadência refere-se à perda do direito do fisco constituir o crédito tributário, enquanto que a prescrição significa a perda do direito fisco exigir o pagamento de tributo já constituído.

Em matéria tributária, o fisco perde o direito à constituição do crédito tributário, quando inerte por mais de 5 (cinco) anos. Esse prazo, todavia, dependendo da situação, pode ser contado de quatro formas diferentes: (i) contados a partir da ocorrência do fato gerador do tributo; (ii) contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (iii) contado a partir da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado; e (iv) a partir da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

No lançamento por declaração dos tributos incidentes sobre as operações de importação, o direito do fisco efetuar o lançamento extingue-se em 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do registro da DI [art. 173, I do CTN – item (ii) acima]. Na prática, numa operação normal de importação, não se espera tanto para o lançamento tributário, considerado que a análise das informações prestadas pelo contribuinte, o cálculo do tributo pelo fisco e o respectivo pagamento acontecem quase que instantaneamente.

A prescrição – perda do direito de cobrança o tributo devido – se dá depois de decorridos iguais cinco (05) anos contados da constituição definitiva do crédito tributário (art. 174, do CTN).

5.1. Regime de *drawback* – aplicação das regras de decadência e prescrição

5.1.1. *Drawback* isenção

Nas operações de importação realizadas sob o amparo do regime de *drawback* isenção, o contribuinte – assim como deve fazê-lo em todas as operações de importação – deverá registrar a DI perante o sistema SISCOMEX, devendo indicar e apresentar o ato de concessão do referido regime especial.

Nessa modalidade, o contribuinte não fica obrigado a comprovação de requisitos com base em fatos futuros – por exemplo, como ocorre no *drawback* suspensão, onde o contribuinte deve demonstrar a exportação de mercadorias dentro de um determinado prazo. A avaliação para saber se o contribuinte faz jus ao *drawback* isenção é feita antes do registro da DI, até porque, a importação (tributada), a industrialização e a exportação do produto fabricado com os insumos importados pelo regime normal de tributação já aconteceram.

Assim, uma vez apresentada a DI para registro, fica o fisco comunicado da ocorrência dos fatos geradores e da situação de isenção em razão do *drawback* isenção. Daí, o direito do fisco constituir o crédito tributário, caso verifique irregularidades, é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN), ou seja, contados a partir do registro da DI perante o SISCOMEX.

O prazo prescricional, nesse caso só começa a correr depois que o eventual tributo devido for lançado, de ofício, pela autoridade fiscal.

5.1.2. *Drawback* suspensão

A importação beneficiada pelo *drawback* suspensão também deve ser declarada em DI, como manda o art. 543, do Decreto n. 6.759/2009.

Ao registrar a DI perante o sistema SISCOMEX, o contribuinte também deve indicar e apresentar o ato de concessão do referido regime especial.

Ao contrário do que ocorre no *drawback* isenção, o contribuinte beneficiário do *drawback* suspensão deverá comprovar, dentro do prazo estabelecido pelo ato de concessão – normalmente, 1 (um) ano – a exportação de mercadorias que foram industrializadas com a utilização dos insumos importados com a suspensão dos tributos incidentes nessa operação.

Ao receber o registro de uma DI que informa a ocorrência de uma operação de importação beneficiada pelo *drawback* suspensão, o fisco realiza o cálculo dos tributos, mas, ao contrário do que ocorre com as operações normais de importação, não efetua o débito na conta dos contribuintes.

O crédito tributário é constituído, nos termos das informações apresentadas pelo contribuinte, mas não há o início da cobrança, considerando que as normas que tratam o *drawback* suspensão prescrevem a *suspensão do pagamento dos tributos*, devendo o contribuinte comprovar a exportação da mercadoria industrializada com a utilização dos insumos importados no prazo determinado.

Não parece haver dúvidas de que o contribuinte presta ao fisco todas as informações necessárias ao lançamento tributário, seja pelo registro da DI ou pelo requerimento do ato de concessão do benefício. Também não parecem restar dúvidas de que o benefício se refere à *suspensão do pagamento dos tributos* e, nesse passo, se há suspensão do pagamento pressupõe-se a constituição do crédito tributária. Portanto, o que se suspende é a exigibilidade do crédito tributário.

Sobre o assunto, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou pela desnecessidade do que chamou de “novo lançamento” nessas hipóteses. Veja:

TRIBUTÁRIO - REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK SUSPENSÃO - DESCUMPRIMENTO - INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E DO IPI - DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO - INEXISTÊNCIA DE VIOLA-

ÇÃO AO ART. 142 DO CTN - DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADO. 1. Inexistindo similitude fática entre acórdãos confrontados, não se conhece do especial pela alínea “c” do permissivo constitucional. 2. O regime de drawback, instituído pelo Decreto-lei 37/66, consiste na suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre insumos importados para utilização em produto a ser exportado, servindo de incentivo às exportações. 3. Para ter direito ao benefício, a empresa apresenta a declaração de importação, identificando, assim, a natureza da operação, o importador, o país de procedência, as especificações do produto e o código da receita dos tributos devidos, além do termo de responsabilidade. Outros documentos detalham a exportação, cujas condições ficam registradas em Ato Concessório. 4. Na operação de drawback há fato gerador e incidência do Imposto de Importação e do IPI, quando do desembaraço aduaneiro, com suspensão da exigibilidade, até a efetiva comprovação da exportação, nos moldes acordados. 5. Descumpridas as condições, tornam-se exigíveis os impostos suspensos, independentemente de constituição formal do crédito tributário (lançamento), o que afasta a alegada infringência ao art. 142 do CTN. (REsp n. 463.481/RS. Rel. min. Eliana Calmon. DJ 20/09/2004)

RECURSO ESPECIAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. DENEGAÇÃO DO PEDIDO DE DESENTRANHAMENTO, DEPOIS DE TRANSITADA EM JULGADO A DECISÃO FINAL NO MANDADO DE SEGURANÇA, DA CARTA DE FIANÇA BANCÁRIA OFERECIDA PARA OBTENÇÃO DA LIMINAR E SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INADIMPLENTO DO REGIME DE DRAWBACK, MODALIDADE SUSPENSÃO. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO DO RECURSO. 1. Ao serem importadas matérias-primas do exterior sob o regime de drawback, modalidade suspensão, e ocorrendo, posteriormente, o descumprimento do prazo concedido para a exportação dos produtos com elas fabricados, desde então passam a ser exigíveis os tributos incidentes sobre tais importações, cujas obrigações fiscais, de acordo com o art. 72 do Decreto-Lei 37/66, constituem-se mediante termo de responsabilidade assinado pelo beneficiário desse regime aduaneiro especial. 2. Nesse contexto, já constituído o crédito tributário, não

se verifica a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituí-lo no prazo a que se refere o art. 173, I, do Código Tributário Nacional. (REsp n. 658.404/RJ. Rel. Min. Denise Arruda. DJ 06/12/2005)

Nesse mesmo sentido, o Conselho dos Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) já se manifestou:

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRESCRIÇÃO. A modalidade de lançamento no regime aduaneiro de drawback suspensão é por declaração. A partir da assinatura do termo de responsabilidade passaria a correr o prazo prescricional. Porém, a prescrição fica suspensa até o termo final do prazo para exportação da mercadoria beneficiada, momento a partir do qual se passará a contar o prazo de 5 anos que a Fazenda Nacional terá para exigir o imposto de importação. (Acórdão 303-31745. Terceira Câmara. 01/12/2004)

Não há que se falar, portanto, em prazo decadência para que o fisco cobre os tributos incidentes na importação realizada sob o amparo do *drawback* suspensão, nos casos em que o contribuinte não atende ao prazo para comprovação das respectivas exportações incentivadas.

Após o decurso do prazo de concessão do regime, o contribuinte tem até 30 (trinta) dias para exportação dos produtos ou para: (i) devolução ao exterior ou reexportação dos insumos importados com benefício; (ii) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do contribuinte; (iii) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos; ou (iv) entrega à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas e ônus, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-las (art. 390, I, do Decreto n. 6.759/2009).

Nesse caso, como dito, o crédito já está constituído, pelo que resta ao fisco iniciar a sua cobrança. Trata-se, portanto de prazo prescricional que tem início no trigésimo primeiro dia após o decurso do prazo de concessão do regime, considerando que somente nesse momento o fisco encontra-se desimpedido de preceder a cobrança do débito.

Só se pode falar em prazo decadencial, quando tiver havido irregularidades na declaração do contribuinte (*e.g.* quando tiver havido fato gerador não declarado). Aqui, o fisco tem o prazo de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN), ou seja, contados a partir do registro da DI perante o SISCOMEX.

5.1.3. Drawback restituição

Nessa modalidade, não há que se falar em decadência do direito de lançar do fisco e prescrição do direito do fisco de cobrar, considerando que é o contribuinte quem tem direito a receber os tributos que já recolheu em determinada operação de importação.

Por outro lado, a operação de importação que for realizada com os créditos fiscais originados do *drawback* restituição se sujeitará as regras comuns de decadência e prescrição aplicáveis aos tributos sujeitos ao lançamento por declaração.

6. Conclusão

O *drawback* é considerado por muitos como um importante benefício fiscal que tem a função de estimular as exportações. Mas não é só isso. O *drawback*, enquanto incentivo às exportações, atinge diretamente as importações, desonerando-as. Tal benefício fomenta também o desenvolvimento da indústria nacional. As importações desoneradas são aquelas que objetivem a aquisição de insumos para serem utilizados na industrialização de produto a ser exportado.

Existem três modalidades: (i) *drawback* isenção que oferece isenção dos tributos incidentes na importação de insumos para recomposição de estoque que foi utilizado na industrialização de produto já exportado; (ii) *drawback* suspensão, que permite a importação de insumos, com suspensão dos tributos, para utilização na industrialização de produto a ser

exportado; e (iii) *drawback* restituição, que permite a restituição – crédito fiscal – para os contribuintes que importaram insumos pelo regime norma e utilizaram-nos na fabricação de produto que foi exportado.

A importação mediante *drawback*, assim como toda importação, deve ser registrada perante o SISCOMEX por meio da declaração de importação, na qual o contribuinte apresenta todas as informações relativas à operação de importação, para que o fisco possa proceder a eventual lançamento por declaração.

A verificação dos requisitos para concessão do *drawback* isenção é prévia ao registro da DI, pelo que não há que se falar em cumprimento de requisitos futuros. A importação com a utilização desse benefício se sujeita aos prazos prescricionais comuns aos tributos sujeitos ao lançamento por declaração.

No caso do *drawback* restituição, igualmente, os requisitos são averiguados antes da concessão. Não há condição futura e não há que se falar em decadência do direito do fisco lançar ou do fisco cobrar, posto que é o contribuinte quem tem direito a receber a restituição do tributo.

Por último, no caso do *drawback* suspensão, caso o contribuinte não comprove a exportação do produto que deveria ter sido fabricado com os insumos importados ao amparo do benefício, observados os prazos legais, o fisco poderá promover a cobrança direta da dívida, na proporção do descumprimento do contribuinte, sem que haja necessidade de novo lançamento.

No descumprimento dos requisitos para gozo do *drawback* suspensão, não há que se falar em decadência, pois o fisco já lançou o crédito tributário no momento do registro da importação. Fala-se, portanto, em prescrição que começa a correr no trigésimo primeiro dia após o decurso do prazo de concessão do regime, considerando que somente nesse momento o fisco encontra-se desimpedido de prececer à cobrança do débito.

PARECER

DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO LUCRO ARBITRADO, PARA FINS DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – PARECER

Ives Gandra da Silva Martins

Maria Inês Murgel

CONSULTA

A consulente, por intermédio de seu nobre advogado, Dr. Marcos Melo, formula consulta sobre a correta determinação da base de cálculo do lucro arbitrado, para fins de apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro.

Esclarece a Consulente que em 8 de outubro de 2001 deu ciência a Termo de Início de Fiscalização pela Delegacia da Receita Federal, para prestar esclarecimentos atinentes a movimentações financeiras realizadas no ano-calendário de 1998, através da apresentação de extratos bancários relativos a contas bancárias determinadas e da comprovação, mediante a apresentação de documentação hábil, da origem dos recursos depositados nas respectivas contas bancárias.

Assim, em 30 de outubro de 2001, a Consulente solicitou formalmente àquela Delegacia, pedido de prorrogação do prazo para fins de apresentar a documentação requerida, em face da necessidade de obter informações junto às instituições financeiras com as quais mantinha relacionamento. Tal solicitação foi deferida em 1º de novembro de 2001.

Na sequência, impetrou o Mandado de Segurança junto à Vara da Justiça Federal, Seção Judiciária, objetivando o reconhecimento de seu direito líquido e certo de não se ver obrigada a apresentar ao Delegado da Receita Federal os extratos bancários relativos à movimentação de contas bancárias do ano-calendário de 1998, tendo sido a liminar então pleiteada deferida.

Em 30 de janeiro de 2002, a Consulente deu ciência a Termo de Início de Verificações Preliminares, lavrado pelo Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal, através do qual foi intimada a apresentar i) disquete, acompanhado das respectivas planilhas impressas e assinadas, contendo o demonstrativo da receita bruta mensal nos anos-calendários de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001; ii) *Questionário de Informações Gerais Prestadas pelo Contribuinte*; iii) Balancetes analíticos mensais (anos-calendário de 1997 a 2001) e iv) Livro de Registro de Apuração de ICMS (anos-calendário de 1997 a 2001).

Em 08 de maio de 2002, a Secretaria da Receita Federal encaminhou à Consulente, via carta registrada pelos Correios, o Termo de Reintimação 01, determinando a apresentação dos elementos solicitados no Termo de Início de Verificações Preliminares de 30 de janeiro de 2001, bem como a apresentação dos Livros Diários e Razões dos anos calendários 1997 a 2001.

Diante do recebimento do Termo em comento, a Consulente apresentou à Secretaria da Receita Federal nova Solicitação Formal, requerendo a prorrogação do prazo para a entrega dos Livros Diários e Razões em 90 dias.

Em agosto de 2002 o Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário da Delegacia da Receita Federal emitiu o Memorando SECAT/EQAP, através do qual encaminhou, para a ciência e providências do Serviço de Fiscalização, cópia da sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança, revogando a liminar anteriormente deferida e denegando a segurança em primeira instância. Em seguida, o Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal expediu o Termo de Reintimação 02, determinando a apresentação dos elementos solicitados no Termo de Início de Verificações Preliminares de 30 de janeiro de 2001 e no Termo de Reintimação 01, de 8 de maio de 2002.

Em face de tal notificação, a Consulente apresentou, em 2 de setembro de 2002, resposta à Fiscalização informando que nunca possuiu talões de notas fiscais de venda e, conseqüentemente, o Livro de Registro de Saídas encontrava-se, à época, sem escrituração. Na ocasião, apresentou os Livros de Registros de utilização de documentos fiscais e de inventário, bem como os Livros Diário e Razão. Esclareceu também que as movimentações bancárias de 1998 foram oriundas do capital social e de um empréstimo contraído junto ao Banco do Brasil/BNDS, para a construção de um abatedouro frigorífico. E que, a fim de melhorar a liquidez, utilizou os recursos do empréstimo transacionando de um banco para outro, fazendo saldo médio para que, desta forma, os bancos concedessem empréstimos de capital de giro. Assim, os novos empréstimos auxiliavam na acumulação de saldo médio expressivo, sempre ampliando os empréstimos na forma de capital de giro.

O Termo de Reintimação 03 foi, por sua vez, emitido em 2 de maio de 2003, através do qual a Secretaria da Receita Federal determinou que a Consulente comprovasse a origem dos créditos que ainda não tinha ficado esclarecida.

Em resposta, a Consulente requereu, em 3 de junho de 2003, a concessão de prorrogação de prazo para prestar tais informações, tendo a Fiscalização deferido o pedido para que as informações fossem prestadas até o dia 16 de junho de 2003.

Em 13 de junho de 2003, a Consulente respondeu ao Termo de Reintimação 03 alegando vícios no procedimento administrativo, inclusive de ordem constitucional; justificando a origem dos créditos bancários, decorrentes do que a contabilidade denomina de **fatos permutativos**, isto é, mera troca de ativos sem qualquer efeito patrimonial ou fiscal; e entregando as DIPJ dos anos-calendários de 1998, 1999 e 2000 como inativas e retificadas posteriormente sem declarar receitas.

Contudo, as alegações da Consulente não foram acatadas pelo Fisco Federal. Argumentou que a Consulente entregara as DIPJ dos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000 como inativas, e retificadas posteriormente sem decla-

rar receitas, atendo-se somente ao preenchimento do balanço patrimonial. Dispôs ainda que não constavam receitas escrituradas nos livros comerciais apresentados pela Consulente. Afirmou, por conseguinte, serem as descrições dos históricos dos lançamentos, nos Livros Diário e Razão, deficientes e, conseqüentemente, inúteis para explicar a origem dos empréstimos.

Considerando o exposto, entendeu-se estar configurada, no caso, a presunção legal de omissão de receitas, porquanto, aos olhos do Fisco, a Consulente não comprovara, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em conta bancária. Assim, providenciou a lavratura de auto de infração no valor de R\$ 46.586.511,07 relativamente a débitos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, PIS e COFINS.

Para chegar ao valor supramencionado, a douta Fiscalização adotou como base de cálculo dos referidos tributos a integralidade dos valores movimentados nas contas correntes da Consulente.

Assim, na apuração do lucro da Consulente, considerou-se, como sendo lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL, todos os valores de sua movimentação financeira e, sobre estes, aplicou-se as alíquotas correspondentes.

Diante deste quadro, a Consulente formula os seguintes quesitos sobre os quais solicita pronunciamento:

O arbitramento do lucro, para fins do cálculo do IRPJ e da CSLL é forma opcional de apuração da base de cálculo de tais tributos ou constitui exigência inarredável do legislador tributário?

No caso da Consulente, a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro arbitrado é uma opção do contribuinte ou configuração obrigação do Fiscal?

À vista da resposta ao quesito anterior, como deve ser calculado o IRPJ e a CSLL em caso de presunção de omissão de receitas em face da não comprovação, pelo contribuinte, da origem dos recursos utilizados em operações financeiras?

Admitindo-se haver erro na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL objeto de lançamento fiscal, tal erro pode tornar o lançamento nulo de pleno direito?

Passamos a examinar os temas que os quesitos suscitam.

PARECER

SUMÁRIO: *1.- A tributação no contexto da Constituição Federal de 1988; 2.- Do lucro arbitrado; 3.- O arbitramento do lucro como forma de se alcançar a capacidade contributiva do contribuinte; 4.- Da compulsoriedade do arbitramento do lucro quando da desconsideração, pelo fisco, da escrituração a que estiver obrigado o contribuinte 5.- Da base de cálculo do lucro arbitrado no caso de omissão de receitas; 6.- Da nulidade de lançamento fiscal; 7.- Resposta aos quesitos.*

1. A tributação no contexto da Constituição Federal de 1988

A Carta Constitucional de 1988 instituiu o Estado Democrático de Direito, consagrando valores protetivos da sociedade, objetivos a serem atingidos, bem como prestigiando princípios que fizeram com que o poder de tributar adotasse perfil amplamente constitucional, a ser exercido harmonicamente com a Constituição.

Significa isso dizer que o poder de tributar só encontrará fundamento constitucional se atender aos requisitos formais e materiais de sua emanção, e se os preceitos tributários estiverem voltados à construção da sociedade livre, justa e solidária prometida pelo legislador constituinte.

Desta forma, a tributação passou de mero instrumento arrecadador para ser também uma ferramenta através do qual o Estado irá materializar os objetivos constitucionais fundamentais.

Exatamente por essa razão é que toda a situação tributária com a qual o contribuinte e a fiscalização se deparam deve contemplar o sentido prático da legislação tributária, bem como os efeitos sociais presentes no caso concreto analisado.

O exame do sentido prático da legislação fiscal tornou-se, por conseguinte, um parâmetro essencial para se aferir a constitucionalidade da tributação e de todos os atos que a cercam. É dizer, por exemplo, que a apuração dos impostos não pode implicar a inviabilização, ou mesmo o desincentivo da atividade geradora das receitas tributadas, porquanto, caso assim fosse, estaria dissonante dos objetivos constitucionais, que prestigiam a livre iniciativa.

Nesta linha, não é exagero afirmar que a análise das conseqüências geradas pela tributação, ou pela forma que o Poder Fiscalizador pretende aplicar a tributação, é, ao lado de outros, critério para determinar a validade constitucional da norma tributária.

2. Do lucro arbitrado

O Imposto de Renda calculado com base no lucro arbitrado constitui forma simplificada de apuração da base de cálculo do imposto e ocorre quando a Autoridade Fiscal verifica o não cumprimento às disposições vigentes quanto à manutenção da escrituração fiscal, e outras obrigações acessórias.

Justamente por ser aplicável quando do descumprimento de normas que rezam sobre a obrigatoriedade de guarda e manutenção da escrituração fiscal, é que se admite que o arbitramento do lucro possui natureza sancionatória. De fato, muito embora a Administração Fazendária, através de seus tribunais administrativos, possua diversas decisões no sentido de não constituir o arbitramento do lucro uma penalidade, e sim uma modalidade de determinação da base de cálculo do imposto, o que implica, por conseguinte, a necessária inclusão de imposição de multa pelo descumprimento das obrigações tributárias, simultaneamente ao arbitramento do lucro; preceitua também, em decisões outras, sobre a natureza sancionatória do arbitramento - esta fulcrada na inobservância das regras da legislação comercial que exigem a escrituração de livros.

Embora o arbitramento do lucro apresente nuance sancionatória, evidenciada até mesmo pela motivação de sua aplicação, pode-se afirmar

que o seu caráter punitivo advém mais do seu mau uso do que do seu real objetivo, que é, em última análise, apurar o lucro tributável.

De se reparar que o sentido prático do arbitramento do lucro, bem como os seus efeitos sociais, é que conferem a essa forma de apuração do imposto um total alinhamento com os princípios constitucionais tributários.

Destaque-se também que, contrariamente a qualquer imposição sancionatória, não se pode dizer que há o agravamento gradativo da porcentagem da receita bruta utilizada para fixar o lucro arbitrado, como penalidade aos contribuintes que reincidem no descumprimento do dever legal de apurar o lucro real. O arbitramento não é aplicado consoante a falta cometida pelo contribuinte e sua gravidade, mas sim em consonância com a natureza da atividade por ele explorada.

De fato, quando conhecida a receita bruta do contribuinte, o lucro arbitrado será o valor resultante da aplicação, sobre a receita bruta auferida trimestralmente, do percentual de 9,6%, quando conhecida a receita bruta (Lei n. 9.249/95, art. 16, IN n. 11/96, art. 44 e Lei n. 9.430/96, art. 27, I). Contudo, o percentual aplicável para a apuração do lucro arbitrado poderá variar de acordo com a atividade exercida pelo contribuinte, podendo mesmo chegar a 45% para as atividades exercidas por instituições financeiras e equiparadas.

Por outro lado, o lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a aplicação de uma das seguintes alternativas de cálculo:

- a) 0,5 do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, corrigido monetariamente;
- b) 0,04 da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

- c) 0,07 do valor do capital, inclusive sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;
- d) 0,05 do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;
- e) 0,4 do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;
- f) 0,4 da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
- g) 0,8 da soma dos valores devidos no mês a empregados;
- h) 0,9 do valor mensal do aluguel devido.

Ressalte-se que o arbitramento do lucro é, em verdade, uma necessidade. Evita problemas insolúveis para a fiscalização, tais como o oferecimento à tributação, pelo contribuinte, de lucro real impossível de se apurar na escrituração, ou que desmereça fé, do ponto de vista legal. Tal realidade revela, justamente, que as razões e as conseqüências geradas pela apuração do tributo através do arbitramento do lucro, é que lhe conferem validade constitucional.

3. Do arbitramento do lucro como forma de se alcançar a capacidade contributiva do contribuinte

O Imposto de Renda devido será exigido com base nos critérios do lucro arbitrado quando (Lei n. 8.981/95, art. 47 e Lei n. 9.430/96, art. 1º):

- I. o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, inclusive as sociedades civis de prestação de serviços relativos a profissões regulamentadas, não mantiver a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

- II. **a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte** revelar evidentes indícios de fraude ou **contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real;**
- III. o contribuinte, não obrigado à tributação com base no lucro real, deixar de apresentar à autoridade tributária livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, nos quais deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária;
- IV. o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- V. o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira não escriturar seus resultados separadamente dos do comitente no exterior, conforme o § 1º do art. 76, da Lei n. 3.470, de 28.11.58 ou inciso I do parágrafo único do artigo 398 do RIR/99;
- VI. o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos artigos 11 a 13 da Lei n. 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991;
- VII. o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;
- VIII. o contribuinte não regularizar a escrituração do Diário ou livro Caixa, no prazo previsto na intimação, sem prejuízo da exigência da multa a que se refere o art. 89 da Lei n. 8.981, de 1995, agravada em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado;
- IX. a pessoa jurídica extraviar ou perder os livros ou documentos da escrituração, salvo se feita comunicação no prazo de trinta dias do fato e for possível a reconstituição da escrituração.

Veja-se, do disposto na legislação apontada, que constatada a ocorrência de uma das hipóteses acima elencadas, o Fisco Federal tem o poder-dever de desclassificar a escrita contábil/fiscal apresentada pelo contribuinte, por ser imprestável para a apuração do lucro real. Assim, deverá o Fisco arbitrar o lucro da pessoa jurídica, sob pena de admitir a incidência do IRPJ e da CSLL sobre montante que, sabidamente, não corresponde ao lucro da pessoa jurídica e, deste modo, de ignorar solenemente o princípio da capacidade contributiva.

De se destacar que o artigo 148 do Código Tributário Nacional dispõe que, quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Vê-se que o legislador tributário cuidou de disponibilizar ao Fisco um instrumento para impedir que o contribuinte que pratica o comportamento abstratamente previsto na norma tributária se livre do cumprimento da obrigação surgida com tal conduta. Deve-se admitir, pois, que o arbitramento é meio de efetivação do princípio constitucional da igualdade tributária.

Porém, mesmo havendo a possibilidade de a Administração arbitrar o valor do tributo a ser cobrado, baseando-se em elementos idôneos de que dispuser, deve fazê-lo de forma razoável. Não se pode confundir arbitramento com arbitrariedade.

Nas hipóteses de arbitramento, a arbitrariedade será evitada com a rígida observância do princípio da reserva legal, do qual se infere que os atos de administração tributária, dentre os quais se destaca o lançamento, são atos administrativos vinculados. E é exatamente por essa razão que o arbitramento não pode ser confundido com uma atribuição legal de liberdade (discricionariedade) administrativa, porquanto representa um processo técnico alternativo e estrito para apuração do tributo devido.

Tanto assim é que a própria parte final do artigo 148 do Código Tributário Nacional ressalva a possibilidade de avaliação contraditória, administrativa ou judicialmente, por parte do sujeito passivo da obrigação tributária. Não fosse assim, ou seja, se o arbitramento fosse um ato discricionário da administração, não haveria que se cogitar em avaliação contraditória realizada em juízo, conforme previsão do Código Tributário Nacional.

O arbitramento deve observar o princípio da razoabilidade interna, com a adequação do motivo (arrecadação imperfeita pelo contribuinte), meio (arbitramento) e fim (obtenção do quantum efetivamente devido). Caso o valor, apesar de razoável, seja incorreto, cabe ao contribuinte demonstrar o exato montante devido administrativa ou judicialmente, sem que possa gerar prejuízos à Fazenda, pela sua inércia ou mesmo má-fé.

Conclui-se que o arbitramento deve respeitar estritamente os princípios constitucionais que asseguram a tributação de acordo com a capacidade contributiva, não podendo ser realizado sob o prisma da conveniência e oportunidade da autoridade administrativa.

Ora, é de conhecimento que a Constituição da República de 1988 abraçou expressamente o princípio da capacidade contributiva no sistema constitucional tributário. Deveras, sua inclusão se dá na Seção I do Capítulo do Sistema Tributário que trata dos “Princípios Gerais”, o que indica uma diretriz positiva de ação para o legislador, para o aplicador e/ou para o intérprete da norma tributária.

Vale lembrar as lições de ENRICO DE MITA,¹ ao dispor que os impostos têm por **fundamento** e **limite** determinado tipo de manifestação de capacidade contributiva que visam captar.

Quando se afirma que a capacidade contributiva é **fundamento** dos impostos, se está a dizer que onde ela existir haverá sempre espaço para a tributação. A exigência tributária deverá buscar a real capacidade contributiva. Por essa razão, deve-se arbitrar o lucro na hipótese de a escri-

1. *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1999, pág. 77.

turação a que estiver obrigado o contribuinte contiver deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira ou determinar o lucro real. O arbitramento será o meio através do qual o Fisco verificará a real capacidade contributiva do contribuinte.

Por outro lado, quando se diz que a capacidade contributiva é **limite**, se está a dizer que a exigência não poderá ultrapassar uma dimensão razoável à vista do pressuposto de fato.

Se a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte contiver deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira ou determinar o lucro real, o arbitramento do lucro atuará como instrumento da capacidade contributiva, limitando a exigência à uma dimensão razoável.

Portanto, a manifestação de capacidade contributiva deve ser **real**, ou seja, o imposto não poder alcançar manifestações meramente “aparentes” de capacidade contributiva.

E, justamente para tornar legítima a tributação, com a estrita observância da capacidade contributiva, é que o agente fiscal está obrigado a arbitrar o lucro quando da ocorrência dos fatos descritos em lei. Assim, por exemplo, os contínuos descasos do contribuinte em não atender às reiteradas intimações da fiscalização para a apresentação de livros ou documentos de escrituração, resultarão em obrigatório e irreversível arbitramento do lucro.

Isto porque situações como essas denotam a inexistência de escrituração, ou mesmo a recusa do contribuinte, por omissão deliberada, em exhibir os livros ou documentos de escrituração.

De se destacar que inexistente o arbitramento condicional. Portanto, ainda partindo-se do exemplo relativo à recusa do contribuinte em apresentar à Fiscalização sua escrituração fiscal, o ato administrativo de lançamento não pode ser modificado pela posterior apresentação dos documentos e livros cuja inexistência ou recusa de apresentação motivaram o arbitramento.

O exame feito mostra que o arbitramento do lucro é forma de apuração bastante peculiar.

Não é penalidade, muito embora sua aplicação ocorra quando da não observância, pelo contribuinte, de obrigações tributárias, impossibilitando a apuração do lucro real pelo agente fiscal.

É de obrigatório uso pelo agente fiscal nas hipóteses previstas em lei, pois visa à tributação da verdadeira manifestação da capacidade contributiva, em situações em que a real lucratividade é difícil de ser apurada.

É irreversível.

É também opcional. Porém, a opção pela tributação com base no lucro arbitrado será admitida apenas e tão somente para o contribuinte, nunca para o agente fiscal, e desde que conhecida a receita bruta.

4. Da compulsoriedade do arbitramento do lucro quando da desconsideração, pelo fisco, da escrituração a que estiver obrigado o contribuinte

Por força do artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, o imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será obrigatoriamente determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou determinar o lucro real.

Tal se justifica em face da competência da União Federal para tributar a renda da pessoa jurídica, assim entendida como o lucro, o acréscimo patrimonial apurado num determinado lapso de tempo. E, se o próprio contribuinte não consegue demonstrar com clareza esse acréscimo, em face de vícios, erros ou deficiências havidas em sua escrituração fiscal, o legislador demonstra ao Fiscal o caminho a percorrer para que seja cumprida a essência da norma tributária que, em última análise, é a tributação do lucro.

Tema da maior importância no Direito Tributário é saber exatamente o significado de renda e o momento de seu auferimento, para que a tributação seja feita sem excessos e observe rigidamente, inclusive, sua

disponibilidade para fins de tributação. Entretanto, é de se admitir que, quando o contribuinte falha em seu dever fiscal de manter suas escriturações claras o suficiente para que a renda possa ser devida e corretamente tributada, o legislador tributário tem a obrigação de ordenar o arbitramento dessa renda, desse lucro, para fins de alcançar a finalidade prática da norma.

O Regulamento do Imposto de Renda, sabiamente, consagra a figura do arbitramento do lucro como uma obrigação fiscal, considerando que a União Federal possui não só o direito, mas também o dever de tributar todos aqueles que auferem renda, dever este do qual a União Federal, sem lei que a autorize, jamais poderá dispor.

Daí o ponto fundamental: se o titular da capacidade contributiva não cumpre o seu dever, manifestando-se corretamente quanto à ocorrência do fato gerador do imposto, caberá ao Fisco fazer tal apuração, observando os critérios e limites estabelecidos em lei.

No caso da Consulta, a apuração do lucro pela modalidade do arbitramento não pode ser admitida como liberalidade fiscal. É sim, seu dever, sua obrigação inarredável, mormente quando este admite que *as descrições dos históricos dos lançamentos, nos livros razões e diários, são deficientes, concernentes a explicar a origem dos empréstimos.*

Os mencionados empréstimos, conforme afirmação da Consultante, originaram-se da movimentação de valores entre as contas da empresa para fazer saldo médio e obter novos empréstimos.

Ora, se o agente fiscal entendeu serem as descrições dos históricos dos lançamentos, nos livros razões e diários, **deficientes**, concernentes a explicar a origem dos empréstimos; e sabendo que quando a escrituração nos livros razões e diários contiver **deficiências** que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, o imposto de renda deveria, necessariamente, ter sido determinado com base nos critérios do lucro arbitrado.

5. Da base de cálculo do lucro arbitrado no caso de omissão de receitas

Partindo-se, portanto, da premissa de que as descrições dos históricos dos lançamentos da Consulente, nos livros razões e diários, eram deficientes, concernentes a explicar a origem de seus empréstimos; tendo sido esta a convicção do agente fiscal acerca da situação que se lhe apresentava, seu desafio passou a ser a apuração da base de cálculo do lucro, sob a modalidade de arbitramento.

No caso apresentado, a autoridade fiscal, agente do Poder Público, com a autoridade legal que possui, presumiu a omissão de receita.

Nessa hipótese, portanto, a autoridade tributária deveria computar o montante omitido para a determinação da base de cálculo do imposto e do adicional (art. 24 da Lei n. 9.249/95).

Contudo, de acordo com alegações da Consulente, a base de cálculo arbitrada correspondeu à totalidade dos valores movimentados financeiramente.

É fato que, configurada a omissão de receita, o lucro líquido deverá ser arbitrado e irá considerar, para fins de sua apuração, os valores omitidos. Entretanto, é também seguro que os conceitos de receita e renda não se confundem, e o arbitramento do lucro não pode ser utilizado como instrumento de punição, de modo a gravar, como se lucro fosse, a totalidade dos valores depositados nas contas bancárias do contribuinte, que, na prática, podem eventualmente exceder a efetiva receita por ele auferida.

Tal afirmação decorre de princípio constitucional basilar, no sentido de que a União Federal possui competência para instituir imposto apenas sobre a renda da pessoa jurídica, e não sobre a integralidade de sua receita, tampouco sobre a integralidade dos valores de seus depósitos bancários. O arbitramento do lucro, por conseguinte, não pode configurar a totalidade da receita, ou da movimentação financeira, mas apenas a renda efetiva obtida a partir destas.

Saliente-se, mais uma vez, que o legislador está autorizado, sim, a arbitrar o lucro em situações como a descrita no caso presente. Porém,

atrita com o sistema de uniforme justiça fiscal a pretensão do Fisco Federal de arbitrar como lucro líquido o total dos depósitos bancários de origem supostamente não comprovada.

Renda e receita depositada em conta bancária são conceitos diferentes. A omissão da receita não implica o favorecimento da empresa, com a obtenção de recursos considerados como renda, em sua integralidade. Se houve a omissão de receita no montante discutido, não implica ter a empresa auferido uma renda superior, em detrimento do pagamento do imposto.

Diante da impossibilidade de calcular, por meras suposições, o lucro que poderia ser obtido, com a adição da receita omitida à declarada (e daí determinar a renda que serviria de base de cálculo para o imposto), o artigo 532 do Regulamento estipulou que a suposta renda corresponde ao valor resultante da aplicação dos mesmos percentuais aplicáveis para o cálculo da estimativa mensal e do lucro presumido (no caso de indústria, 8%), acrescidos de 20%. Trata-se, portanto, de um percentual razoável, que não favorece a empresa nem lhe prejudica, beneficiando o Fisco com um valor compatível com a realidade econômica do mercado.

Conclui-se, pois, que a receita omitida, apurada em arbitramento de lucros, impõe o efetivo arbitramento dos lucros com base nos parâmetros legais, para se levar à tributação percentual da receita tida como omitida, mas nunca 100% da omissão, por afronta ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, como também ao seu artigo 3º, quando a tributação total se reveste com características de penalidade. Neste sentido foi o posicionamento da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes Federal, quando do julgamento do Recurso no. 120888, em 6 de junho de 2000 (Acórdão 103-20308).

Vale mencionar o posicionamento da própria Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I, no sentido de que, em casos como o exposto, o valor da receita omitida apurada pela autoridade tributária a partir de depósitos bancários e não declarada ao Fisco deve ser, sim, computado para a determinação da base de cálculo do tributo devido.

Entretanto, não deve ser confundido com a própria base de cálculo do tributo. Veja-se:

Delegacia da **Receita** Federal de Julgamento em São Paulo I / 6a. Turma / DECISÃO 16-21402 em 14/05/2009
Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
LIVROS E DOCUMENTOS OBRIGATÓRIOS. NÃO APRESENTAÇÃO. **LUCRO ARBITRADO. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. OMISSÃO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO. O valor da receita omitida apurada pela autoridade tributária a partir de depósitos bancários e não declarada ao Fisco deve ser computado para a determinação da base de cálculo do tributo devido. OMISSÃO DE RECEITA OU RENDIMENTO. DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM NÃO COMPROVADA. Configuram omissão de receita ou rendimento os valores creditados em conta bancária cuja origem não tenha sido comprovada, mediante documentação hábil e idônea, pelo contribuinte regularmente intimado. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o sujeito passivo, que pode refutar a presunção mediante oferta de provas hábeis e idôneas. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. A conduta do sujeito passivo que apresenta Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ de inatividade, não atende às intimações para apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais, e, durante três anos consecutivos, pratica vultosas operações comerciais e financeiras, evidencia vontade inequívoca dolosamente dirigida à sonegação tributária, ensejando assim a imposição da multa de ofício qualificada de 150%. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IRPJ/CSLL/COFINS/PIS. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, a Contribuição Social Sobre o **Lucro** Líquido - CSLL, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS são tributos, em regra, sujeitos a lançamento por homologação. Contudo,**

não havendo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial rege-se pela norma contida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. A partir da vigência da Lei nº 9.718 de 27/11/1998, a base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS corresponde à **totalidade** das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, sendo permitidas somente as exclusões determinadas em lei. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. DECISÕES JUDICIAIS. A Lei nº 9.718/1998 constitui norma legal regularmente editada segundo o processo legislativo estabelecido, tem presunção de legitimidade e vige enquanto não for afastada do sistema jurídico brasileiro; eventuais decisões do Poder Judiciário acerca do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, proferidas incidentalmente, beneficiam apenas as partes das respectivas ações. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS/COFINS/CSLL. O decidido quanto ao lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ deve nortear a decisão dos lançamentos decorrentes, tendo em vista que se originam dos mesmos elementos de prova. Ano-calendário: : 01/01/2002 a 31/12/2002, 01/01/2003 a 31/12/2003, 01/01/2004 a 31/12/2004

Publicado no DOU em: 14/05/2009

(Grifamos)

Também a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, em outras oportunidades, confirma que, exatamente como no caso trazido à análise, a ausência da escrituração contábil acarreta o arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida. E que, se a receita bruta conhecida houver sido omitida, poderá ser presumida com base em depósitos bancários. Contudo, reitera-se, o arbitramento do lucro se dará em percentual legal aplicável à atividade da empresa, a partir da receita conhecida com base em depósitos bancários não contabilizados. Ou seja: o lucro arbitrado será calculado considerando os depósitos bancários não contabilizados, mas jamais poderá ser confundido com o total de tais depósitos. *In verbis*:

Delegacia da **Receita** Federal de Julgamento em São Paulo / 4a. Turma / DECISÃO 9.351 em 07.04.2006

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. A instância administrativa não se manifesta a respeito de suposta inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da legislação tributária. DECLARAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA INATIVA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. **LUCRO ARBITRADO. RECEITA BRUTA CONHECIDA. A ausência da escrituração contábil acarreta o arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida, sendo esta, no caso, a receita omitida provada por presunção legal com base em depósitos bancários.** AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL. O decidido no mérito do IRPJ repercute na tributação reflexa.

(Grifamos)

Delegacia da **Receita** Federal de Julgamento em São Paulo / 1a. Turma / DECISÃO 4.654 em 08.01.2004

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Lucro Arbitrado. Omissão de Receitas. Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada. Desclassificada a escrituração, correto é o arbitramento do lucro, em percentual legal aplicável à atividade da empresa, a partir da receita conhecida com base em depósitos bancários não contabilizados e cuja origem não foi comprovada. Tributações Reflexas: PIS, COFINS e CSLL. Por decorrerem dos mesmos fatos e das mesmas provas, às tributações reflexas aplica-se o decidido no IRPJ pela íntima relação de causa e efeito.

(Grifamos)

Não se está aqui a afirmar que não se pode cumular omissão de receitas com arbitramento. O que não se admite é fazer coincidir a receita omitida oriunda de depósitos com o próprio lucro arbitrado. A receita omitida detectada pela fiscalização deve compor a receita bruta, base para apuração do lucro arbitrado. Porém, não pode ser considerada como sendo o próprio lucro arbitrado.

Vê-se, pois, que no arbitramento, a lei estabelece critérios que servem de roteiro ao fisco na fixação do lucro e, portanto, da base de cálculo, cabendo ao Ministro da Fazenda determinar a percentagem respectiva, à vista da natureza da atividade econômica do contribuinte.

6. Da nulidade do lançamento fiscal

Reza o Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, competir privativamente à autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento. Esclarece, então, que o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Embora o artigo 142 mencionado seja explícito ao utilizar a terminologia *procedimento*, para definir o lançamento, a doutrina nacional sempre debateu sobre a importância de se apontar a real natureza do lançamento, vez que sob o ponto de vista teórico e legal o lançamento também pode ser compreendido como ato.

Isso porque o lançamento, assim entendido como o procedimento administrativo, pode ser admitido como uma “sucessão ordenada de formalidades tendentes à prática ou à execução de um ato administrativo por parte de uma autoridade ou órgão administrativo”².

Por outro lado, inegável a sua aceção de ato jurídico, como produto jurídico do procedimento. Neste aspecto, destacamos o conceito claramente descrito pela Professora Misabel Abreu Machado Derzi, que ensina que “o lançamento é ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individuação e concreção da norma tributária ao caso concreto

2. Alberto Xavier, *Do Processo Administrativo*, São Paulo, Bushatsky, 1976, pp. 104-105.

(ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatório-extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhes os termos e possibilitar a formação do título executivo”³.

Em apertadíssima síntese, o lançamento é um ato jurídico de aplicação da lei tributária ao caso concreto, e seu conteúdo será manifestado da constatação do fato jurídico no tempo e no espaço; da identificação do sujeito passivo descrito em lei; da definição das condições de sua exigibilidade, tais como prazo e forma de pagamento; e, importante para o estudo que se apresenta, da adequada apuração do montante do tributo devido, através da correta apuração da base de cálculo e aplicação da alíquota prevista em lei.

O lançamento fiscal, como qualquer outro ato administrativo, pode conter erros. Estes, por sua vez, podem decorrer da apreensão defeituosa do complexo factual (erro de fato) ou mesmo da solução jurídica equivocada do problema que esse contexto provoca (erro de direito).

Independentemente da gravidade e da substância do erro, fato é que, quando este se afigura, não pode produzir efeitos.

Não obstante o artigo 145 do Código Tributário Nacional⁴ consagre em seu bojo o princípio da *imutabilidade do lançamento tributário* após regularmente notificado o sujeito passivo, o normativo em comento também elenca as hipóteses que excepcionam a aplicação de tal princípio. As exceções ao princípio geral vêm ao encontro de outros princípios,

3. *Comentários ao Código Tributário Nacional: (Lei no. 5.172, de 25.10.1966)*/ Carlos Valder do Nascimento (coordenador). Ives Gandra da Silva Martins ... [et al.]. – Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 355.

4. “Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.”

caros ao ordenamento jurídico nacional e ao interesse público, voltados à economia e à segurança jurídica.

O princípio da *imutabilidade do lançamento tributário*, por sua vez, tem raízes em valores democráticos enraizados na Constituição Pátria, tais como a segurança jurídica e a necessidade da estabilização das relações sociais, o que justifica a imposição, pelo legislador tributário, de limites rígidos ao poder de revisão do lançamento fiscal.

Mesmo os limites objetivos do poder de revisão do lançamento tributário envolvem questões intrincadas e debatidas calorosamente entre autorizados doutrinadores, valendo aqui mencionar os Professores Rubens Gomes de Sousa⁵, Gilberto de Ulhôa Canto⁶, Souto Maior Borges e Alberto Xavier⁷, que

5. “De modo geral, pode-se, aliás, justificar a tese por uma aplicação do princípio de que o erro de direito não aproveita. Por outras palavras, o fisco, tendo expedido um lançamento com base em determinados elementos de fato e em aplicação de determinados conceitos de direito a tais fatos, poderia sempre, dentro do prazo de prescrição do direito de lançar, rever aquele lançamento caso apurasse erro ou inexatidão quanto aos dados de fato, mas não quando ocorresse mudança de orientação quanto aos conceitos jurídicos adotados na feita do lançamento. Isto porque na primeira hipótese, o fisco, adotando dados de fato inexatos, ou aceitando, dados de fato errônea ou falsamente declarados, teria cometido ele próprio um erro de fato, e o poderia retificar a todo tempo, antes de ocorrida a prescrição; mas, na segunda hipótese, o fisco, adotando critérios jurídicos, ou esponsando os adotados pelo contribuinte em sua declaração, que fossem, “*gratia argumentandi*”, errôneos, teria cometido ele próprio um erro de direito, insusceptível, portanto, de posterior retificação. O direito presume-se conhecido, mormente da autoridade incumbida da sua aplicação, e nessas condições sendo o lançamento uma função -precípua e um dever funcional da referida autoridade, a ela compete não incorrer em erro ao aplicá-lo, sob pena de não o poder retificar posteriormente” SOUSA, Rubens Gomes de. ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. São Paulo: Saraiva, 1950. pág. 238.

6. “Já destaquei (1.3 retro) que a atividade administrativa de efetuar o lançamento é vinculada. Isso significa que ela deve ater-se às normas legais, tanto relativas ao processo de determinação como as de índole material. A autoridade administrativa deverá indicar, expressamente, os motivos em que funda a pretensão fiscal, para que a legalidade do procedimento e da prestação que ele determina possa ser conferida pelo sujeito passivo”. , Gilberto de Ulhôa. DO LANÇAMENTO. in Cadernos de Pesquisas Tributárias v. 12. São Paulo: Resenha, 1987. pág. 9.

7. “A ininvocababilidade do erro de direito desempenha uma função garantística, decorrente do princípio da segurança jurídica, tendente a proteger a estabilidade das situações jurídicas individuais que tenham sido objeto de atos declaratórios em relação a

não admitem a revisão do lançamento *por erro de direito* (falso conhecimento, interpretação equivocada ou mesmo ignorância da norma jurídica), embora por vezes sob distintas fundamentações.

Mencione-se posicionamento unânime dos Ministros da 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, que decidiram que o erro de direito não autoriza a retificação do lançamento efetuado, ao argumento de que a existência desse equívoco não garante ulterior revisão mas, apenas, a nulidade do ato administrativo praticado:

Lançamento fiscal. Erro de direito não autoriza a revisão. Interpretação acertada, senão razoável da lei, a determinar a aplicação da Súmula 400.

(...)

Sobreleve-se o julgado da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, no RE 69.426, do Rio Grande do Sul, onde se decidiu:

Lançamento - Revisão - Princípio da Imutabilidade.

A autoridade fiscal exorbita ao proceder segundo lançamento, observando critério diferente do surgido no primitivo para o cálculo do tributo, violando, em consequência, o princípio da imutabilidade do lançamento, consagrado na doutrina e na jurisprudência. Não tendo havido mutação dos elementos de fato e aceito um determinado critério para o cálculo do tributo, não é lícito ao Fisco, em revisão, alterar esse critério para obter um acréscimo do tributo(RTJ 65/187).

Todavia, outros doutrinadores, não menos respeitáveis, como o Professor Hugo de Brito Machado, possuem posicionamento mais maleável, e

alegada defeituosa aplicação do direito por iniciativa de autoridade administrativa, que tem o dever funcional da sua correta aplicação mediante a prática de atos dotados de “presunção de legalidade.” XAVIER, Alberto. DO LANÇAMENTO TEORIA GERAL DO ATO DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO. 2ª edição. São Paulo: Forense, 1997. pág. 257.

acatam a possibilidade de revisão do lançamento, independentemente de o agente administrativo ter incorrido em erro de fato (não conformação do lançamento com o seu respectivo fato imponible) ou erro de direito.

Ainda que se acate a possibilidade de revisão do lançamento em face de erro de direito, esta deve ocorrer através da lavratura de novo lançamento tributário, que derroga o primeiro, incorreto.

Assim, o lançamento eivado de nulidade deve, sempre, ser desconstituído, independentemente de este poder ser ou não revisto. Caso haja a possibilidade de sua revisão, é imprescindível que ocorra a edição de novo lançamento, se ainda não houver decorrido o prazo decadencial para a sua realização.

A dispensa da edição de novo lançamento, ou seja, a alteração de ofício do lançamento fiscal, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, deve tão somente operar nas restritas hipóteses previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional, quais sejam: quando a lei assim o determinar; quando a declaração não for prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; quando a pessoa legalmente obrigada, embora tiver prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixar de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, se recusar a prestá-lo ou não o prestar satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; quando se comprovar falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; quando se comprovar omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da homologação do lançamento; quando se comprovar ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; quando se comprovar que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; quando for apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; quando se comprovar que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Qualquer outra hipótese que denote vícios no lançamento, tais como a inocorrência do fato gerador ou a errônea apuração da base de cálculo do tributo, irá requerer a decretação de sua nulidade, sendo que a exigência fiscal acertada implicará, necessariamente, na realização de um novo lançamento.

O que fez a douta Fiscalização no caso presente? **Utilizou a totalidade dos valores depositados nas contas bancárias da Consulente, relativamente ao período objeto de lançamento como base de cálculo (lucro tributável) do IRPJ e da CSLL!**

O erro na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que torna os valores indevidos, irrealis e exorbitantes, contamina o lançamento com vício insanável de ilegalidade, e o torna nulo de pleno direito.

Imperioso mencionar aqui recente Acórdão proferido pela 1ª Turma da DRJ/SP1, de n. 16-27.397, em 27/10/2010, no qual o lançamento foi julgado anulado em face de erro na apuração da base de cálculo do tributo devido:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005

DESPESAS E CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO INTEGRAL. LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE. LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO.

O lucro arbitrado deve ser realizado quando o contribuinte deixa de apresentar à autoridade tributária todos os documentos comprobatórios de despesas e custos, sendo incabível o lançamento que considera lucro real a totalidade das receitas auferidas.

Também nesse sentido, vale destacar posicionamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento 1ª Turma, reconhecendo a nulidade do lançamento quando detectado erro na apuração da base de cálculo do tributo cobrado:

Delegacia da Receita Federal de Julgamento em / 1a. Turma / DECISÃO em 24.03.2005

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

IRPJ. APURAÇÃO ANUAL. MULTA ISOLADA - Nos termos do parágrafo 6º do artigo 37 da Lei n. 08.981, de 1995, quando o sujeito passivo não recolhe qualquer valor a título de IRPJ por estimativa, e nem elabora os balancetes de redução ou suspensão, incabível a aplicação de multa isolada, pois a forma de apuração do lucro é trimestral e definitiva, devendo ser desconsiderada a DIRPJ apresentada indicando a opção pela apuração anual. IRPJ E CSLL. OMISSÃO DE RECEITA. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO. LANÇAMENTO NULO. VÍCIO MATERIAL - É nulo, por vício de ordem material, o lançamento que não observou o correto período de apuração, transformando de mensal/trimestral para anual o período de apuração. IRPJ E CSLL. RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA. **ERRO NA DETERMINAÇÃO DO FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO. LANÇAMENTO NULO. VÍCIO MATERIAL** - É nulo, por vício de ordem material, o lançamento que não observou o correto período de apuração, transformando de mensal/trimestral para anual o período de apuração. DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - Nos termos do artigo 17 do Decreto n. 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 67 da Lei n. 09.532, de 1997, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação. PIS E COFINS. OMISSÃO DE RECEITA ESCRITURADA E NÃO ESCRITURADA - Procede a exação decorrente da constatação de omissão de receita nos casos em que o sujeito passivo, na fase litigiosa, requer a redução dos valores das receitas omitidas mas não apresenta documentos hábeis e idôneos que dêem sustentação ao alegado.

Ou seja, o erro na apuração da base de cálculo do tributo implica em nulidade do lançamento realizado.

A cobrança pretendida poderá ocorrer apenas e tão somente caso o agente fiscal proceda a um novo lançamento, nos moldes previstos em lei, desde que não decaído o direito da Fazenda Pública.

7. Resposta aos quesitos

À vista das considerações expostas – que devem ser vistas como parâmetros do sentido das respostas dadas a seguir – passamos a responder diretamente aos quesitos formulados pela Consulente:

1. O arbitramento do lucro, para fins do cálculo do IRPJ e da CSLL é forma opcional de apuração da base de cálculo de tais tributos ou constitui exigência inarredável do legislador tributário?

O arbitramento do lucro, para fins do cálculo do IRPJ e da CSLL, constitui obrigação inarredável do agente fiscal nas hipóteses previstas no artigo 1º da Lei n. 9.430/96, pois visa à tributação da verdadeira manifestação da capacidade contributiva, em situações em que a real lucratividade é difícil de ser apurada.

Pode também ser opcional. Porém, a opção pela tributação com base no lucro arbitrado será admitida apenas e tão somente para o contribuinte, nunca para o agente fiscal, e desde que conhecida a receita bruta.

2. No caso da Consulente, a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro arbitrado é uma opção do contribuinte ou configura obrigação do Fiscal?

No caso específico da Consulente, em que o agente fiscal expressamente declara que a escrituração a que está a Consulente obrigada contém vícios, erros ou deficiências que a tornam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; o Fisco Federal tem o poder-dever de desclassificar a escrita contábil/fiscal apresentada pela Consulente e de apurar do IRPJ e da CSLL pelo lucro arbitrado.

A apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro arbitrado no caso analisado não configura, portanto, opção do contribuinte.

3. À vista da resposta ao quesito anterior, como deve ser calculado o IRPJ e a CSLL em caso de presunção de omissão de receitas em face da não comprovação, pelo contribuinte, da origem dos recursos utilizados em operações financeiras?

Para fins do cálculo do IRPJ e da CSLL em caso de presunção de omissão de receita, o lucro líquido deverá ser arbitrado e irá considerar, para fins de sua apuração, os valores omitidos.

Assim, no caso trazido pela Consulente, tem-se que a receita bruta deverá ser presumida com base em depósitos bancários não contabilizados. O lucro arbitrado corresponderá ao valor resultante da aplicação do mesmo percentual aplicável para o cálculo da estimativa mensal e do lucro presumido (no caso da Consulente, 8%), acrescido de 20%. Ou seja: o lucro arbitrado corresponderá a 9,6% dos depósitos bancários não contabilizados, mas jamais poderá ser confundido com o total de tais depósitos (artigo 532 do RIR/99).

4. Admitindo-se haver erro na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL objeto de lançamento fiscal, tal erro pode tornar o lançamento nulo de pleno direito?

Sim. O erro na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que torna os valores indevidos, irreais e exorbitantes, contamina o lançamento com vício insanável de ilegalidade, e o torna nulo de pleno direito.

É o nosso parecer.

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

IMPOSTO DE RENDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ATO DECLARATÓRIO COSIT Nº 01/2000. CONVENÇÃO PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA CELEBRADA ENTRE BRASIL E FRANÇA. NÃO APLICAÇÃO.

XII - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA
2002.02.01.016574-9

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL ALBERTO NOGUEIRA
JUIZ FEDERAL CONV. GUILHERME DIEFENTHAELER
APELANTE : UNIÃO FEDERAL / FAZENDA NACIONAL
APELADO : SFR PETROLEO DO BRASIL LTDA
ADVOGADO : ROBERTO DUQUE ESTRADA E OUTROS
ORIGEM : PRIMEIRA VARA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
(200051010299401)

RELATÓRIO

Trata-se de apelação em face de sentença que julgou procedente mandado de segurança, “para determinar que a autoridade impetrada se abstenha de exigir da impetrante o imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (...) de que trata o art.7º da Lei 9.779/99 (...) sobre o valor do contrato de prestação de serviços técnicos celebrado com empresa estrangeira”, ao abrigo da Convenção para evitar a Dupla Tributação firmada com a República Francesa (Decreto 70.506/72), em detrimento do comando de que trata o art. 7º da Lei 9.779/99, consolidado pelo art. 685, II “a”, do Decreto nº 3.000/99 e pelo Ato Declaratório COSIT Nº 01/00.

A União, em sua apelação (FLS. 255/262), afirma que o STF orienta-se no sentido de que um tratado pode ser revogado por posterior lei interna, o que legitimou a modificação do critério da residência previsto na Convenção Brasil-França de modo a evitar a dupla tributação, para o critério da fonte preconizado pela Lei 9.779/99. Salienta ser incontroverso que o contrato em tela não transfere tecnologia e que a empresa prestadora não tem sede no país. Por fim, destaca que o lucro tributável pelo imposto de renda constitui matéria a ser definida pela legislação de cada país.

JURISPRUDÊNCIA

Apresentadas contra-razões, o MPF opina pela manutenção da sentença.

É o relatório.

Peço dia para julgamento.

V O T O

Como relatado, cuida-se de mandado de segurança impetrado com o objetivo de que seja reconhecida a inexigibilidade do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%, incidente sobre o valor do contrato de prestação de serviços técnicos celebrado em empresa estrangeira, ao abrigo da Convenção firmada com a República Francesa, para evitar a dupla tributação (art. 7º da lei 9.779/99, consolidado pelo art. 685, II “a”, do decreto nº 3.000/99 e pelo Ato Declaratório COSIT 01/00).

A questão já foi exaustivamente discutida nesta Turma Julgadora. Vejamos os precedentes:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CONVENÇÃO BRASIL-FRANÇA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. ATO DECLARATÓRIO COSIT Nº 01/2000. CONVENÇÃO PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA. REMESSAS SUJEITAS ÀS NORMAS DO ART. 685, INCISO II, ALÍNEA A, DO DECRETO Nº 3000/1999. Trata-se de remessa necessária e de apelação interposta em face da sentença que concedeu a segurança para determinar que a autoridade coatora se abstenha de exigir da impetrante o recolhimento de imposto de renda na fonte, na forma do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, art. 685, II, “a” sobre os pagamentos a serem realizados em virtude de contratos de prestação de serviços, enquanto vigorar a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, firmada por Brasil e França, extinguindo os créditos tributários correspondentes já lançados. O recurso e a remessa devem prosperar. A Convenção Brasil-França, promulgada mediante o Decreto Legislativo nº 87/71 e do Decreto Executivo nº 70.506/72, dispõe no seu art. 7º, que não podem ser tributados os lucros da empresa contratada no outro Estado, sendo ressalvadas a hipótese de haver estabelecimento permanente da mesma naquele país. A controvérsia consiste sobre o enquadramento das quantias enviadas ao exterior para pagamento de contrato de prestação de serviços, sem transferência de tecnologia - como lucro ou como rendimentos não expressamente mencionados. Os valores remetidos para a empresa estrangeira têm natureza de lucro. Segundo a legisla-

ção tributária brasileira, os lucros incluem todos os rendimentos decorrentes de atividade da empresa, provenientes da receita de bens e serviços ou de resultados não-operacionais, porém não se confunde com sua receita operacional. O lucro contábil, que corresponde ao lucro líquido, não é o mesmo que o lucro real, o qual compõe a base de cálculo do imposto de renda. O lucro líquido sofre vários ajustes para que seja apurado o lucro real. Os valores pagos à empresa estrangeira têm natureza de O Ato Declaratório COSIT nº 01/2000, corretamente classificou as remessas decorrentes de contatos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, na Convenção para Eliminar a Dupla Tributação da Renda, de modo que essas remessas estão sujeitas às normas do art. 685, inciso II, alínea a, do Decreto nº 3.000/1999. Dado provimento à remessa necessária e à apelação. (TRF, 2a Região, A.M.S. 200451030009770, 4a Turma Especializada, rel. DES. FED. ALBERTO NOGUEIRA, DJ 20.07.2010, p.53)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRATADO BRASIL-FRANÇA. DUPLA TRIBUTAÇÃO. OCDE. INTERPRETAÇÃO. ADN/ COSIT Nº 01/2000. APLICAÇÃO.

1. Pelo Contrato Social da impetrante, PCI do Brasil LTDA, figuram como sócios a empresa PCI Argentina S/A e Process Conception Ingenierie S/A (PCI S.A.), sediadas respectivamente na Argentina e na França. 2. Os tratados e convenções que buscam evitar a dupla tributação internacional celebrados pelo Brasil, em linhas gerais, se baseiam em um mesmo modelo, o qual foi desenvolvido pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). 3. Desde a sua criação, os modelos da OCDE passaram por inúmeras revisões, de forma que nestas revisões sistemáticas há a participação de Países que não são membros da organização, como por exemplo o Brasil, podendo opinar e expressar seus pontos de vista. Dentre as alterações, uma das mais significativas refere-se ao § 2º do artigo 3º, o qual trata da interpretação de expressões de um tratado internacional de acordo com o Direito interno do país que o aplica, e cuja redação é a seguinte: “Para a aplicação da Convenção a qualquer momento por um Estado Contratante, qualquer expressão nela não definida terá, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente, o significado que lhe é atribuído naquele tempo pela legislação daquele Estado Contratante para fins dos impostos aos quais a Convenção se aplica, qualquer significado das leis tributárias daquele Estado prevalecendo sobre o significado dado por outras leis daquele Estado.” 4. A respeito da interpretação do art. 3º, §2º do Modelo OCDE, a doutrina se alinha no sentido de que não há uma orientação para uma abertura imediata ou geral para o direito interno. Porém, mesmo para a parte da doutri-

JURISPRUDÊNCIA

na que não entende que aludido dispositivo revista o alcance de uma cláusula geral de reenvio ao direito interno, a exemplo de Alberto Xavier, entende-se, ao menos, que o direito interno poderá definir expressões não definidas no tratado, tal como o termo “lucro”. 5. Por conseguinte, se faz imprescindível delimitar a natureza dos rendimentos obtidos em decorrência do contrato de prestação de serviços discutido nos autos. Nesse caso, não procedem os argumentos da impetrante, haja vista que os conceitos de lucro e rendimento não se confundem. 6. Como não há, no Tratado Brasil-França, qualquer definição de lucros, caberá à lei brasileira conceituar o termo, de forma que os lucros se diferem substancialmente do conceito de rendimento. Os rendimentos pagos como contraprestação pela prestação de serviços da PCI S.A. não constituem lucro, mas sim mera receita, remuneração, ou seja, mero rendimento pelos serviços prestados, não guardando identidade com o art. VII da Convenção. Desse modo, tratando-se de uma prestação de serviços que gera rendimentos, deverá ser tributada na forma do art. 685, II, a, do Decreto nº 3.000/99. 7. Consta, ainda, dos autos que pelo Contrato Social da impetrante, PCI do Brasil LTDA, figuram como sócios a empresa PCI Argentina S/A e Process Conception Ingenierie S/A (PCI S.A.), sediadas respectivamente na Argentina e na França, sendo que esta possui 99,99% das cotas da apelante. Desse modo, a PCI S.A. é inegavelmente a grande controladora da PCI do Brasil LTDA, de maneira que a desproporcionalidade de cotas entre as sócias da empresa brasileira traduz a forte influência da empresa francesa no Brasil, que, apesar de não possuir estabelecimento juridicamente constituído em território nacional, dispõe de apoio semelhante e de fundamental importância para execução de seus serviços. 8. Nesse caso, não poderá haver uma simulação, tal qual transparece nos autos, em que a PCI S.A. cria pessoa jurídica diversa no Brasil para realizar suas atividades no país sem que, com isso, seja onerada com a responsabilidade tributária relativa ao Imposto de Renda, o que estaria ferindo claramente o princípio do estabelecimento permanente, de maneira que, renova-se, sem a existência desse estabelecimento a prestação de serviços ficaria seriamente prejudicada. 9. Apelação não provida. (TRF, 2a Região, A.M.S. 200251010027010, 4a Turma Especializada, rel. DES. FED. LUIZ ANTONIO SOARES, DJ 15.04.2010, p.126-127)

Não é outro o entendimento de outros Regionais:

TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - TRATADO INTERNACIONAL BRASIL/FRANÇA A NÃO PREVER, COM A ELEMENTAR PRECISÃO, SEJA EXIMIDO DO IRFON O VALOR PAGO POR SERVIÇO PRESTADO ATRAVÉS DE EMPRESA ESTRANGEIRA, EVENTO

INCONFUNDÍVEL COM O PACTUADO NÃO-RECOLHIMENTO TRIBUTANTE SOBRE O “LUCRO” - NORMA INTERNA QUE, ASSIM, NÃO SUBSTITUÍDA POR REGRAMENTO INTERNACIONALISTA DESCONEXO - DENEGÇÃO DA ORDEM.

1. Deseja a parte impetrante não se sujeitar ao IRFON relativo ao valor pago por serviços que lhe prestados, em Brasil, por empresa sediada em França, este o tema, sobre o qual a r. sentença concebeu como incidente a norma do item 1 do art. 7º, da Convenção Internacional Brasil/França, aprovada pelo Decreto 70.506/72, teor a fls. 154. 2. O que se autorizou eximir-se foi a tributação especificamente sobre os lucros de uma empresa estrangeira prestamista como a em pauta, tecnicamente aquele um signo de riqueza distinto daquilo que inerente ao tributo em foco, cuja incidência ancorada no art. 7º, da Lei 9.779/99, embaixadores do art. 685 do RIR de então, teor a fls. 170, a positivar sujeição pagadora sobre rendimentos e demais proventos pagos em tais situações. 3. Com razão então a União a bradar em seu apelo exatamente o texto jus-internacionalista, que se deseja aplicar, naturalmente a ter de substituir, com precisão, ao ordenamento interno, art. 98, CTN, o que claramente não se dá na espécie. 4. Ausente se flagra a intentada substitutividade do texto tributante pátrio por um acordo internacionalista que a não prever a respeito, com exatidão elementar como inerente ao Direito Tributário, ao qual mui cara a estrita legalidade, art. 97, daquele mesmo Codex. 5. Inexiste desejado excedimento ao agir estatal hostilizado, o qual igualmente observante à legalidade dos atos estatais, caput do art. 37, Texto Supremo. 6. Provimento à apelação e à remessa oficial (TRF, 3ª. Região, A.M.S. 200061000157420, Judiciário em Dia, Turma C, rel. JUIZ SILVA NETO, DJ 16.11.2010, p.423)

Com efeito, não há que se falar em aplicação do princípio da especialidade para que tratado anterior prevaleça sobre lei interna posterior, tendo em vista que um tratado, sob o ponto de vista do alcance subjetivo, sempre será “especial” em relação a uma lei interna, conceitualmente de índole geral e abstrata. Tal raciocínio terminaria por esvaziar por completo a proclamada identidade da lei interna frente aos tratados internacionais, do ponto de vista hierárquico-normativo.

Deixo de condenar a impetrante em honorários de sucumbência a teor do verbete da Súmula 512/STF e 105/STJ. Custas pela impetrante.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso para denegar a segurança.

É como voto.

GUILHERME DIEFENTHAELER

Juiz Federal Convocado

JURISPRUDÊNCIA

XII - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2002.02.01.016574-9

VOTO VISTA

Trata-se de apelação interposto por União Federal, da sentença que concedeu a segurança em que pretendia fosse assegurado o direito de não reter na fonte o imposto de renda incidente sobre remessas de valores que serão feitas a empresa prestadora situada na França a título de remuneração de serviços técnicos.

O E. Relator em seu voto, dá provimento ao recurso por entender, em síntese, pela legalidade do Ato Declaratório COSIT nº 01/2000, em dispor sobre a tributação na fonte dos rendimentos decorrentes da prestação de serviços técnicos executados por não residentes no país, pois em total observância aos preceitos insculpidos no Decreto nº 2.465/98 e Código Tributário Nacional e que não há que se falar em violação ao acordo internacional pois em linhas gerais, o lucro decorre do resultado obtido do excesso de receitas sobre as despesas, razão pela qual a tributação dos valores que ora se discute encontra respaldo no art. 21 do Acordo celebrado com a Finlândia, já que os valores enquadram-se na categoria “outros rendimentos”.

Pedi vista, em razão de minhas dúvidas em relação a essa certeza na classificação entre lucro e rendimentos na hipótese. Não se trata de descumprimento de acordo internacional, porque quanto a isso foi bem relatado e votado, sendo certo que as leis internas vigoram par a par com acordos internacionais sobrevivendo harmonicamente.

Após examinar a questão, me convenci da impossibilidade de tributação das remessas objeto do presente por não se tratar de rendimentos a teor do disposto no art. 7º da Convenção:

“Art. 7º - Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente. (...)”

Assim é que, os lucros de uma empresa francesa, só podem ser tributados na França, a não ser que esta empresa exerça sua atividade no Brasil e através de estabelecimento permanente, o que na hipótese não se comprova.

Ao utilizar a expressão “os lucros” no art. 7º, a Convenção demonstra não se aplicar apenas ao lucro líquido como pretende fazer valer a União Federal, mas à própria receita da empresa estrangeira, até porque esta apuração só será possível no próprio país sede da empresa estrangeira.

Na realidade, como bem argumentou o Des. Federal Alberto Nogueira, no processo nº 2004.51.03.000977-0 (cuja ementa o Relator citou em seu voto) “os valores remetidos para a empresa estrangeira têm natureza de lucro. Segundo a legislação brasileira os lucros incluem todos os rendimentos decorrentes de atividade da empresa, proveniente de receita de bens e serviços ou de resultados não operacionais, porém não se confunde com sua receita operacional”, ocorre, porém, que naquele caso a empresa possuía estabelecimento no Estado Contratante, Brasil.

Entendo, portanto, que as receitas recebidas pela empresa francesa a título de prestação de serviços técnicos correspondem ao lucro da empresa no Brasil, sendo correto o enquadramento das referidas receitas sob a rubrica lucros e não rendimentos, sob pena de ocorrer a bitributação que o acordo tenta evitar.

Além do mais, não pode um ato administrativo, no caso o COSIT 001/2000, dando uma definição para o que seria “rendimentos”, instituir um tributo, deixando de ser um ato declaratório para, na verdade, se tornar normativo, fazendo as vezes de lei, ao arrepiar das normas e garantias constitucionais relativas a tributação.

Isto posto, NEGO PROVIMENTO à Apelação.

É como voto.

LANA REGUEIRA

Desembargadora Federal

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CONVENÇÃO BRASIL-FRANÇA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ATO DECLARATÓRIO COSIT Nº 01/2000. CONVENÇÃO PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA. REMESSAS SUJEITAS ÀS NORMAS DO ART. 685, INCISO II, ALÍNEA A, DO DECRETO Nº 3.000/1999. MATÉRIA SEDIMENTADA NO ÂMBITO DA QUARTA TURMA ESPECIALIZADA. NÃO APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE PARA QUE PREVALEÇA TRATADO ANTERIOR SOBRE LEI INTERNA POSTERIOR.

JURISPRUDÊNCIA

1. O mandado de segurança foi impetrado objetivando o reconhecimento da inexigibilidade do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%, incidente sobre o valor do contrato de prestação de serviços técnicos celebrado em empresa estrangeira, ao abrigo da Convenção firmada com a República Francesa, para evitar a dupla tributação (art. 7º da lei 9.779/99, consolidado pelo art. 685, II “a”, do decreto nº 3.000/99 e pelo Ato Declaratório COSIT 01/00).

2. Questão exaustivamente discutida nesta Turma Julgadora.

3. Não há que se falar em aplicação do princípio da especialidade para que tratado anterior prevaleça sobre lei interna posterior, tendo em vista que um tratado, sob o ponto de vista do alcance subjetivo, sempre será “especial” em relação a uma lei interna, conceitualmente de índole geral e abstrata. Tal raciocínio terminaria por esvaziar por completo a proclamada identidade da lei interna frente aos tratados internacionais, do ponto de vista hierárquico-normativo.

4. Sem honorários a teor do verbete das súmulas 512/STJ e 105/STJ. Custas pelo impetrante.

5. Apelação provida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas:

Decide a Quarta Turma Especializada do Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por maioria, em dar provimento ao recurso de apelação, nos termos do Voto do Relator, constante dos autos e que fica fazendo parte integrante do presente julgado.

Rio de Janeiro, 26 de julho de 2011.

GUILHERME DIEFENTHAELER

Juiz Federal Convocado

(Ementa disponibilizada no eDJF 2ª Região de 02.09.2011, p. 166).

IMPOSTO DE RENDA. PREJUÍZOS DE CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.003 - RS (2009/0194588-0)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

RECORRENTE : MARCOPOLO S/A

ADVOGADO : DECIO FRIGNANI JUNIOR E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA. ARTS. 43, § 2º, DO CTN E 74 DA MP 2.158-35/2001.

1. A posterior destinação dos lucros auferidos pelas empresas coligadas e controladas está diretamente sob o controle da investidora (no caso de empresa controlada) ou do grupo empresarial a que pertence a investidora (no caso de empresa coligada). Sendo assim, havendo a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, o valor está apto a compor a base de cálculo do imposto de renda. Inteligência do art. 43, §2º, do CTN, e 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Precedentes: REsp. 983.134/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 3.4.2008; e REsp. 907.404/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 23.10.2007.

2. O STF está examinando a tese de inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC 104/2001, e do art. 74, caput e parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, em razão da ADIn 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria-CNI, contudo, não havendo liminar, as normas permanecem em vigor.

3. O art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, não revogou o art. 25, §5º, da Lei n. 9.249/95, ao estabelecer que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior passam a ser considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual forem apurados.

4. Tema que difere daquele enfrentado no REsp. nº 1.211.882 - RJ.

5. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

JURISPRUDÊNCIA

“Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, acompanhando o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.”

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.003 - RS (2009/0194588-0)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

RECORRENTE : MARCOPOLO S/A

ADVOGADO : DECIO FRIGNANI JUNIOR E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto com apoio no artigo 105, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, contra acórdão assim ementado (e-STJ fls. 419/428):

IRPJ. CSLL. PREJUÍZO FISCAL. EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS ESTABELECIDAS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. EMPRESA NACIONAL. IMPOSSIBILIDADE. ART. 25 DA LEI Nº 9.249/95. ART. 4º E §2º DO ART. 7º DA IN SRF Nº 213/02. VIGÊNCIA. O advento da MP nº 2.158-35/2001 não implicou revogação do art. 25 da Lei nº 9.249/95. Este último dispositivo trouxe nova disposição sobre a composição da base de cálculo dos tributos (IRPJ e CSLL), abrangendo, pois, a incidência ao lucro auferido pelas empresas situadas no exterior e que sejam coligadas ou controladas por empresas nacionais. A Medida Provisória somente veio a fixar de forma diferente o momento em que se considera auferido o lucro. O abatimento do prejuízo da empresa situada no exterior pode ser efetivando no seu próprio balanço, ou seja, com o lucro auferido também fora do Brasil, nos termos como disposto no §2º do art. 4º da IN SRF nº 213/02. Permite-se, assim, mesmo que de forma indireta, à empresa brasileira refletir na sua escrita os prejuízos das empresas coligadas ou controladas estabelecidas no exterior e afasta-se, outrossim, qualquer risco de ofensa à Universalidade do imposto de renda (inciso I do §2º do art. 153 da CF/88). Não havendo autorização expressa para a pretensão da autora na legislação de regência dos tributos (IRPJ e CSLL), o Judiciário não

pode atuar como legislador positivo sob pena de ofensa ao Princípio Constitucional da Separação dos Poderes - art. 2º da CF/88.

Os embargos de declaração foram parcialmente acolhidos para esclarecer que, segundo a jurisprudência do STF, não há um conceito de renda estabelecido na Constituição e no CTN - RE n. 201.465-6/MG (e-STJ fls. 442/449).

Nas razões, sustenta a parte Recorrente, em síntese, que o acórdão negou vigência aos seguintes artigos: 43 e 110 do CTN; 25, § 5º, da Lei 9.249/95; 74 da MP 2.158-35/2001.

Afirma possuir o direito de computar na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, desde 2002, de forma integral, os valores referentes aos prejuízos - resultados negativos - apurados no exterior por intermédio de suas empresas controladas e coligadas (e-STJ fls. 451/484).

Contra-razões nas e-STJ fls. 543/550.

O recurso foi regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 554/555).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.003 - RS (2009/0194588-0)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA. ARTS. 43, § 2º, DO CTN E 74 DA MP 2.158-35/2001.

1. A posterior destinação dos lucros auferidos pelas empresas coligadas e controladas está diretamente sob o controle da investidora (no caso de empresa controlada) ou do grupo empresarial a que pertence a investidora (no caso de empresa coligada). Sendo assim, havendo a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, o valor está apto a compor a base de cálculo do imposto de renda. Inteligência do art. 43, §2º, do CTN, e 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Precedentes: REsp. 983.134 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 3.4.2008; e REsp. 907.404 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 23.10.2007.

2. O STF está examinando a tese de inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC 104/2001, e do art. 74, caput e parágrafo

JURISPRUDÊNCIA

único, da MP 2.158-35/2001, em razão da ADIn 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria-CNI, contudo, não havendo liminar, as normas permanecem em vigor.

3. O art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, não revogou o art. 25, §5º, da Lei n. 9.249/95, ao estabelecer que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior passam a ser considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual forem apurados.

4. Tema que difere daquele enfrentado no REsp. nº 1.211.882 - RJ.

5. Recurso especial não provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): De início, declaro conhecer do recurso especial, visto que prequestionadas as teses que gravitam em torno dos dispositivos legais tidos por violados.

Outrossim, observo que o tema tratado no presente recurso especial em muito difere daquele tratado no REsp. nº 1.211.882 - RJ, de minha relatoria, onde se discute a legalidade da tributação pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002.

O que se enfrenta aqui é a questão relacionada aos efeitos do art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, que alterou o momento da disponibilidade para a controladora dos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior. Passo ao exame.

Quanto ao mérito, a tese da contribuinte é a de que o art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, teria revogado parcialmente o art. 25, §5º, da Lei n. 9.249/95, ao estabelecer que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior passariam a ser considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. A legislação citada assim estabelece:

LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995.

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas corres-

pondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

[...]

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

JURISPRUDÊNCIA

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

O art. 74 foi introduzido na 34ª reedição da Medida Provisória n. 2.158/2001, que foi publicada no D.O.U. de 28.7.2001, que alterou o momento da disponibilização dos lucros.

Veja-se:

MEDIDA PROVISÓRIA N. 2.158-35, DE 24 DE AGOSTO DE 2001.

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

No seu entender, essa alteração de critério temporal teve reflexo no próprio critério material da hipótese de incidência dos tributos IRPJ e CSLL, na medida em que permitiu a tributação por um lucro ou dividendo ainda não distribuído à controladora, de modo que não exauridos os prejuízos do exterior.

Sendo assim, a legislação deixou de tratar os rendimentos produzidos por empresas controladas e coligadas como rendimentos de terceiros, tributáveis pela empresa nacional apenas quando efetivamente adquirida a disponibilidade jurídica ou econômica (distribuição de dividendos), e passou a considerar tais rendimentos como se produzidos pela própria empresa nacional, adotando o que chamou de “critério de bases universais”.

Desta maneira, afirma que, para a correção do sistema e adoção plena do “critério de bases universais”, poderia deduzir diretamente da base de cálculo do

IRPJ e da CSLL devidos pela investidora, os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas apurados pelas empresas coligadas ou controladas, tendo havido revogação tácita da vedação estabelecida no §5º, do art. 25, da Lei n. 9.249/95.

Sem razão a recorrente.

É necessário esclarecer que a empresa investidora, a empresa coligada e a empresa controlada estão submetidas a relações jurídico-tributárias distintas. Cada qual é tributada pelo IRPJ e pela CSLL (ou tributos equivalentes no país onde se encontram) em razão de sua própria base de cálculo que é apurada segundo os lucros e prejuízos que cada uma obteve no período.

Nesse sentido, em tese existem seis relações jurídico-tributárias, sendo que os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas auferidas em cada uma delas devem ficar restritos ao cálculo do IRPJ e da CSLL (ou tributos equivalentes no país onde se encontram) devidos por cada uma, individualmente.

No entanto, a empresa investidora, por ter capital empregado nas outras duas, pode ter lucro próprio decorrente da lucratividade que esse capital representou no período, através do bom desempenho das empresas coligadas e controladas, das quais é sócia.

Nesse caso, as bases de cálculo do seu IRPJ e da sua CSLL sofrerão o impacto dessa lucratividade, havendo a lei apenas disciplinado o momento em que se apura esse lucro e em que ocorre esse impacto, tendo o art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, antecipado essa data do momento da distribuição dos dividendos da coligada ou controlada para o momento da apuração do lucro no balanço da coligada ou controlada.

Houve sim alteração da base de cálculo, no entanto, tal antecipação não é mera ficção legal. Trata-se da constatação no plano material de que a posterior destinação dos lucros auferidos pelas empresas coligadas e controladas (pagamento de dividendos, apropriação em reserva ou capitalização da sociedade - arts. 193 a 205 da LSA) está diretamente sob o controle da investidora (no caso de empresa controlada) ou do grupo empresarial a que pertence a investidora (no caso de empresa coligada). Sendo assim, havendo a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, o valor está apto a compor a base de cálculo do imposto de renda. A técnica de tributação encontra respaldo no art. 43, caput e parágrafos, do CTN, especialmente no § 2º:

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

JURISPRUDÊNCIA

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

De outro lado, caso haja prejuízos e perdas, é possível a compensação a ser feita pela empresa investidora que se dará somente e no limite dos lucros auferidos no exterior das respectivas coligadas e controladas, nos respectivos balanços, não podendo haver a importação de prejuízos.

Nesse sentido, também não procede a alegação de que a mudança de critério temporal acabou por excluir da apuração da base de cálculo eventuais prejuízos sofridos pela coligada ou controlada. Se os lucros são considerados disponibilizados na data do balanço, isto significa que os eventuais prejuízos já foram contabilizados nos próprios balanços das controladas e coligadas. Se assim não o fosse, não seria possível verificar a ocorrência ou não de lucro. Desta feita, a insurgência da contribuinte parece ser contra a não consideração da destinação do lucro líquido das coligadas ou controladas na base de cálculo do imposto de renda da investidora (fim da tributação exclusiva dos dividendos oriundos das coligadas e controladas), com a crença de que isto seria o suficiente para permitir-lhe importar os prejuízos das empresas controladas e coligadas como se fossem seus, o que me ficou mais bem elucidado após a leitura dos memoriais apresentados. O tema, já o enfrentei acima.

Outrossim, inexistente legalmente o benefício fiscal de se deduzir diretamente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela investidora, os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas apurados pelas empresas coligadas ou controladas, pois estes integram as bases de cálculo dos tributos em tese devidos por essas e não por aquela.

Também não se pode presumir por revogada uma norma que se encaixa perfeitamente na sistemática de tributação vigente que individualiza e estabelece limites claros entre as bases de cálculo das empresas investidora, coligada e controlada.

Em suma, o que o contribuinte pleiteia é o reconhecimento de uma dedução não prevista em lei e a revogação tácita de uma norma que expressamente veda essa dedução, em flagrante contrariedade ao art. 111, do CTN.

O tema já foi enfrentado nesta Segunda Turma, tendo produzido os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA. ARTS. 43, § 2º, DO CTN E 74 DA MP 2.158-35/2001.

1. O art. 43 do CTN, sobretudo o seu § 2º, determina que o imposto de renda incidirá sobre a disponibilidade econômica ou jurídica da renda e que a lei fixará o momento em que se torna disponível no Brasil a renda oriunda de investimento estrangeiro.

2. Atendendo à previsão contida no § 2º do art. 43 do CTN, a Medida Provisória 2.158-35/2001 dispôs, no art. 74, que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados”.

3. Em outras palavras, o art. 74 da MP 2.158-35/2001 considera ocorrido o fato gerador no momento em que a empresa controlada ou coligada no exterior publica o seu balanço patrimonial positivo.

4. Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata “utilidade” da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros.

5. Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica). No caso, o incremento patrimonial verificado no balanço de uma empresa coligada ou controlada no exterior representa a majoração, proporcionalmente à participação acionária, do patrimônio da empresa coligada ou controladora no Brasil.

6. Sob esse prisma, parece razoável que o patrimônio da empresa brasileira já se considere acrescido desde a divulgação do balanço patrimonial da empresa estrangeira. Nesse caso, há disponibilidade econômica. O que não há é disponibilidade financeira, que se fará presente apenas quando do aumento nominal do valor das ações ou do número de ações representativas do capital social.

7. É conveniente salientar que o Supremo está examinando a tese de inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC 104/2001, e do art. 74, caput e parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, em razão da ADIn 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria-CNI.

8. Pelos votos já proferidos na ADIn, tem-se uma noção de como é tormentosa a questão em torno da constitucionalidade do disposto no art. 74 da MP 2.158-35/2001. Há voto no sentido da inconstitucionalidade apenas quanto às empresas coligadas (Min. Ellen Gracie); votos pela total constitucionalidade do dispositivo (Ministros Nelson Jobim e Eros Grau); e votos pela sua total inconstitucionalidade (Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski).

9. A par de discussões de ordem constitucional, o certo é que o dispositivo ainda não foi retirado do ordenamento nem suspenso por liminar, e o recurso especial surgiu tão-somente para exame da ilegalidade do art. 7º da IN SRF 213/2001. Sob o prisma infraconstitucional, como visto, nada há de ilegal na Instrução Normativa, que encontra amparo nas regras dos arts. 43, § 2º, do CTN e 74 da MP 2.158-35/2001, que permitem seja considerada disponível a renda desde a publicação dos balanços patrimoniais das empresas coligadas e controladas no estrangeiro.

10. Recurso especial provido (REsp. 983.134 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 3.4.2008).

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR – DISPONIBILIDADE JURÍDICA DA RENDA – ART. 74 DA MP. N. 2.158-35/2001 – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA CONTIDA NO CAPUT DO ART. 43 DO CTN – ENTENDIMENTO QUE SE COADUNA COM O ATUAL POSICIONAMENTO DO STF.

1. A análise da aplicação de uma lei federal não é incompatível com o exame de questões constitucionais subjacentes ou adjacentes.

2. Para que haja a disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza. Não importa que o direito ainda não seja exigível (um título de crédito ainda não vencido), ou que o crédito seja de difícil e duvidosa liquidação (contas a receber). O que importa é que possam ser economicamente avaliados e, efetivamente, cresçam ao patrimônio. (Zuudi Sakakihara in 'Código Tributário Nacional Comentado', coordenador Vladimir Passos de Freitas, Ed. RT, p. 133).

3. A Medida Provisória n. 2.158-35/2001, ao adotar a data do balanço em que os lucros tenham sido apurados na empresa controlada, independentemente do seu efetivo pagamento ou crédito, não maculou a regra-matriz da hipótese de incidência do imposto de renda contida no caput do art. 43 do CTN, pois, pré-existindo o acréscimo patrimonial, a lei estava autorizada a apontar o momento em que se considerariam disponibilizados os lucros apurados pela empresa controlada.

4. O entendimento firmado coaduna-se com a tese que prevalece no julgamento de mérito da ADI n. 2.588, no qual a eminente relatora Ministra Ellen Gracie proferiu voto no sentido de julgar procedente, em parte, o pedido formulado na inicial, para declarar a inconstitucionalidade apenas da expressão “ou coligada”, duplamente contida no caput do referido art. 74, por ofensa ao disposto no art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar a definição de fato gerador.

5. A hipótese dos autos, todavia, cuida de empresas controladas localizadas no exterior, situação em que há posição de controle das empresas situadas no Brasil sobre aquelas.

Recurso especial improvido (REsp. 907.404 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 23.10.2007).

Do voto do Min. Castro Meira no REsp. 983.134 / RS, colho as seguintes observações que narram situação ainda atual:

É oportuno salientar que o Supremo está examinando a tese de inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC 104/2001, e do art. 74, caput e parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, em razão da ADIn 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria-CNI.

A Min. Ellen Gracie, relatora do feito, julgou procedente em parte o pedido, por entender não configurada a disponibilidade econômica da coligada brasileira antes da efetiva remessa dos lucros ou, pelo menos, antes da deliberação dos órgãos diretores sobre a destinação dos lucros do exercício.

Assim, votou no sentido de declarar a inconstitucionalidade apenas da expressão “ou coligada”, duplamente contida no caput do referido art. 74, por ofensa ao disposto no art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar a definição de fato gerador.

Proseguindo-se no julgamento, votou o Ministro Nelson Jobim, julgando a ação improcedente, no que foi acompanhado pelo Ministro Eros Grau. O Ministro Marco Aurélio julgou procedente o pedido, por considerar inconstitucional o

JURISPRUDÊNCIA

artigo 74, e seu parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35/2001, no que foi acompanhado pelos Ministros Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski.

O processo, atualmente, encontra-se com vistas ao Ministro Carlos Britto.

Como se vê, a questão da constitucionalidade do disposto no art. 74 da MP 2.158-35/2001 é tormentosa. Há voto no sentido da inconstitucionalidade apenas quanto às empresas coligadas. Há votos pela total constitucionalidade do dispositivo e, também, pela sua total inconstitucionalidade.

A par de discussões de ordem constitucional, o certo é que o dispositivo ainda não foi retirado do ordenamento nem suspenso por liminar, e o recurso especial surgiu tão-somente para exame da ilegalidade do art. 7º da IN SRF 213/2001.

O recurso, portanto, não merece êxito.

Ante o exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao presente recurso especial.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2009/0194588-0 PROCESSO ELETRÔNICO
REsp 1.161.003 / RS

Número Origem: 200771070053405

PAUTA: 22/02/2011

JULGADO: 01/03/2011

Relator

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. LUCIANO MARIZ MAIA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MARCOPOLO S/A

ADVOGADO : DECIO FRIGNANI JUNIOR E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

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

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr.(a): MARCO HIDEO MOURA MATSUNAGA, pela RECORRENTE: MARCOPOLO S.A.

Dr.(a): CLÁUDIO XAVIER SEEFELDER, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

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

“Após o voto do Sr. Ministro-Relator, negando provimento ao recurso, pediu vistas dos autos o Sr. Ministro Asfor Rocha.”

Aguardam os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.003 - RS (2009/0194588-0)

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA:

Recurso especial interposto por Marcopolo S.A., com base no art. 105, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, contra acórdão de fls. 419-428, da Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que negou provimento à apelação da ora recorrente, com a seguinte ementa:

“IRPJ. CSLL. PREJUÍZO FISCAL. EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS ESTABELECIDAS NO EXTERIOR. COMPENSA-

ÇÃO. EMPRESA NACIONAL. IMPOSSIBILIDADE. ART. 25 DA LEI Nº 9.249/95. ART. 4º E § 2º DO ART. 7º DA IN SRF Nº 213/02. VIGÊNCIA.

O advento da MP nº 2.158-35/2001 não implicou revogação do art. 25 da Lei nº 9.249/95. Este último dispositivo trouxe nova disposição sobre a composição da base de cálculo dos tributos (IRPJ e CSLL), abrangendo, pois, a incidência ao lucro auferido pelas empresas nacionais. A Medida Provisória somente veio a fixar de forma diferente o momento em que se considera auferido o lucro.

O abatimento do prejuízo da empresa situada no exterior pode ser efetivado no seu próprio balanço, ou seja, com o lucro auferido também fora do Brasil, nos termos como disposto no § 2º do art. 4º da IN SRF nº 213/02. Permite-se, assim, mesmo que de forma indireta, à empresa brasileira refletir na sua escrita os prejuízos das empresas coligadas ou controladas estabelecidos no exterior e afasta-se, outrossim, qualquer risco de ofensa à Universalidade do imposto de renda (inciso I do § 2º do art. 153 da CF/88).

Não havendo autorização expressa para a pretensão da autora na legislação de regência dos tributos (IRPJ e CSLL), o Judiciário não pode atuar como legislador positivo sob pena de ofensa ao Princípio Constitucional da Separação dos Poderes – art. 2º da CF/88” (fl. 426).

O Tribunal de origem acolheu, em parte, os embargos de declaração da apelante para explicitar o julgado e para fins de prequestionamento, sem alterar a conclusão do aresto embargado, estando o acórdão respectivo assim ementado:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO. ESCLARECIMENTO. PREQUESTIONAMENTO.

São pré-requisitos autorizadores dos embargos de declaração a omissão, contradição ou obscuridade na decisão embargada. Também a jurisprudência os admite para a correção de erro material e para fim de prequestionamento.

O Supremo Tribunal Federal tem proclamado que os embargos declaratórios devem ser apreciados com espírito de compreensão, podendo, assim, serem acolhidos para esclarecer o julgado.

Embargos de declaração acolhidos para esclarecer que, segundo a jurisprudência do STF, não há um conceito de renda estabelecido na Constituição e no CTN – RE nº 201.465-6/MG.

Prequestionam-se artigos de lei na intenção de evitar não sejam conhecidos eventuais recursos a serem manejados nas instâncias superiores” (fl. 449).

Esclarece a recorrente que propôs a ação declaratória “com o objetivo de ver reconhecido o direito de computar na base de cálculo do Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), desde o exercício de 2002, de forma integral, os valores referentes aos prejuízos – resultados negativos – apurados no exterior por intermédio de suas empresas controladas e coligadas, em virtude da sistemática instituída pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001” (fl. 454).

Almeja, ainda, afastar o “§ 2º, do artigo 7º, da IN 213/02, ou qualquer outro dispositivo que busque a limitação do seu direito em deduzir no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL os prejuízos incorridos no exterior, contidos nos resultados de equivalência patrimonial das suas empresas controladas e coligadas” (fl. 454).

Alega contrariedade aos artigos 43 e 110 do Código Tributário Nacional, 25, § 5º, da Lei n. 9.249/1995 e 74 da MP n. 2.158-35/2001, argumentando, em primeiro lugar, que o conceito de renda encontra-se vinculado ao “acrécimo patrimonial” e “que o acréscimo tributável é formado necessariamente pela consideração dos ingressos e dos desembolsos, sem o que não há acréscimo patrimonial. Daí porque afirmar que os custos e determinadas despesas devem obrigatoriamente ser computadas na formação da renda tributável, sob pena de não se alcançar a renda, enquanto efetivo acréscimo patrimonial, ou seja, de estar tributando o patrimônio e não o acréscimo sobre ele” (fl. 464).

Sustenta que “a norma constante no § 5º, artigo 25 da Lei nº 9.249/95, ao vedar a compensação de prejuízos do exterior com os lucros auferidos no Brasil, guardava sintonia com o ordenamento jurídico, pois somente haveria a base tributável quando todo o prejuízo acumulado no exterior fosse exaurido pela compensação com lucros supervenientes auferidos no exterior” (fl. 471). Entretanto, a sistemática da Lei n. 9.249/1995 “foi drasticamente alterada pelas disposições do art. 74 da MP 2.158-35/01, na medida em que deixou de tratar os rendimentos produzidos por empresas controladas e coligadas como rendimentos de terceiros (dividendos), tributáveis pela empresa nacional apenas quando efetivamente adquirida a disponibilidade jurídica ou econômica, e passou a considerar tais rendimentos como se produzidos pela própria empresa nacional” (fl. 472). Assim, “o vocábulo ‘prejuízo’ constante da vedação prevista no § 5º do art. 25 da Lei 9.249/95 não mais se coaduna com a sistemática de apuração e tributação em vigor” (fl. 474). O que antes “era um prejuízo apurado pela coligada ou controlada passou a constituir-se em custo ou despesa da própria entidade brasileira” (fl. 475).

A União apresentou contrarrazões (fls. 543-550), e o especial foi admitido (fls. 554-555).

O recurso extraordinário (fls. 487-528) também foi admitido (fls. 556-557).

O em. Ministro Mauro Campbell Marques, relator, negou provimento ao recurso especial, observando inicialmente que a empresa coligada e a empresa controlada estão submetidas a relações jurídico-tributárias distintas. Cada qual é tributada pelo IRPJ e pela CSLL em razão de sua própria base de cálculo, apurada segundo os respectivos lucros e prejuízos. Apenas a empresa investidora, por ter capital empregado nas outras duas empresas, pode ter lucro próprio decorrente da lucratividade que esse capital representou no período, através do bom desempenho das empresas coligadas e controladas, das quais é sócia. Os referidos tributos, então, sofrerão o impacto dessa lucratividade. Invocou o § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional e ressaltou, ainda, que, caso haja prejuízos e perdas, é possível a compensação, a ser feita pela empresa investidora, que somente poderá fazê-lo no limite dos lucros auferidos no exterior pelas respectivas coligadas e controladas. Concluiu que a dedução postulada não tem previsão legal e citou precedentes sobre o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001.

O presente recurso especial, de fato, não merece acolhimento.

A pretensão recursal, decorrente da modificação trazida pela medida provisória referida, encontra-se assentada no seguinte argumento deduzido pela recorrente: “A própria legislação ordinária considera os lucros auferidos no exterior como elemento integrante da base de cálculo do imposto de renda, mas, por outro lado, não considera os prejuízos lá havidos como espécie do mesmo gênero do primeiro – resultado – em grave ofensa ao conceito de renda disposto no artigo 43 do CTN, ao princípio da universalidade e à própria lógica que sustenta a sistemática de apuração dessa exação” (fls. 475-476).

Ocorre que a questão jurídica não é tão simples assim, envolvendo, na verdade, o exame de outros dispositivos legais e outros enfoques jurídicos.

Observe-se, inicialmente, que, para efeito da cobrança do IRPJ e da CSLL, os lucros auferidos “por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior” são “considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada”, conforme disposto no art. 16, inciso I, da Lei n. 9.430/1996. Assim, cada uma dessas empresas deverá recolher os seus tributos no Brasil separadamente da empresa aqui sediada, conforme os seus lucros.

Entretanto não se pode esquecer que a matriz com sede no Brasil, investidora, com participação societária ou no capital em relação às empresas situadas no exterior, igualmente se beneficia dos lucros porventura auferidos por essas, havendo um indubitoso acréscimo patrimonial da matriz. Daí a lógica de não se poder excluir das suas contas os benefícios auferidos no exterior na hipótese em debate. Veja-se, a propósito, ainda sob esse mesmo enfoque, que o art. 25

da Lei n. 9.249/1995 relaciona o lucro real à proporção de participação nos investimentos, assim:

“Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

[...]

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I – as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II – os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

[...]

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I – os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II – os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;”

Agora, especificamente sobre o § 5º do art. 25 da Lei n. 9.249/1995, que impede sejam compensados “os prejuízos e perdas” das “filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior” com os “lucros auferidos no Brasil” pela pessoa jurídica aqui domiciliada, não contraria, mesmo após a edição da MP n. 2.158-35/2001, nenhum dispositivo legal que discipline a “renda” para efeito da cobrança de tributos.

Com efeito, os lucros das “filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior”, por força do disposto no inciso I do § 2º e do inciso II do § 3º do art. 25 acima reproduzido, são apurados em balanços contábeis, nos quais, não há

dúvida, já são considerados na apuração do saldo, positivo ou negativo, os prejuízos e as perdas.

Como consequência disso e da individualidade tributária entre as empresas, não se pode confundir o benefício patrimonial obtido pela matriz no Brasil decorrente de seus investimentos no exterior – mesmo em “filiais, sucursais, controladas e coligadas” – com o balanço positivo obtido por essas em sua atividade em países estrangeiros. Daí que, contabilmente, é possível e lógico impedir que os prejuízos e perdas das empresas sediadas no exterior possam ser compensados com os lucros obtidos pela empresa sediada no Brasil, reduzindo a base de cálculo dos impostos que esta deverá recolher aqui.

Mas não é só. Consideradas as pessoas jurídicas isoladamente por força de lei, a Instrução Normativa SRF n. 213, de 7.10.2002, estabeleceu que os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada (art. 4º, § 2º). Com isso, os tributos (IRPJ e CSLL) que essas deverem ao fisco brasileiro, quanto à sua base de cálculo, levarão em consideração os mencionados prejuízos.

Toda a sistemática tributária acima descrita, portanto, inclusive no tocante à inviável compensação entre prejuízos no exterior (filial, sucursal, controlada ou coligada) e lucros no Brasil (empresa aqui sediada), não viola o art. 43 do Código Tributário Nacional, que disciplina o imposto de renda, e não foi afetada pelo art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, que dispõe:

“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.”

Definitivamente, o referido dispositivo apenas disciplinou a data em que os lucros auferidos serão considerados como disponibilizados para a controladora ou para a coligada, o que atende a norma do art. 43, § 2º, do Código Tributário Nacional e não afeta a impossibilidade da compensação pretendida nestes

autos, pois mantém a permissão de que os prejuízos havidos pelas “filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior”, sejam compensados com os lucros delas próprios.

Bem andou, portanto, o acórdão recorrido, dele podendo-se extrair as seguintes passagens fundamentais:

“Ou seja, os prejuízos da coligada ou controlada no exterior não são considerados para efeito de apuração de imposto de renda da empresa nacional porque devem ser deduzidos dos lucros auferidos pela própria empresa alienígena, pelos critérios da sua própria legislação. Esta circunstância não se altera, nem mesmo a partir da vigência da MP 2.158. A diferença, na verdade, é o momento em que lucros daquelas empresas devem ser considerados como distribuídos à empresa nacional.

Por outro lado, há duas circunstâncias que devem ser destacadas. A primeira se refere ao fato de que na realização do balanço contábil da coligada ou controlada, salvo melhor juízo, já serão considerados os prejuízos. Aliás, sem querer invadir área própria dos Contadores, a idéia é que, no momento da realização do balanço é verificado se a empresa (coligada ou controlada no exterior), está ‘no lucro’ ou ‘no prejuízo’.

A segunda circunstância é eminentemente jurídica. Na hipótese de se viabilizar do contribuinte nacional a dedução dos prejuízos das controladas ou coligadas no exterior, em qualquer que seja o momento em que a lei reconheça como ‘distribuição de lucros’, aquele estaria recebendo um duplo benefício, ou seja, poderia deduzir os prejuízos no seu balanço e, depois, quando efetivamente auferisse os lucros, os estaria recebendo, também, com os mesmos prejuízos já deduzidos pela controlada ou coligada no exterior. Logo, se aproveitará, indevidamente, por duas vezes, de um só direito. Tal circunstância desborda do princípio da universalidade, invocado pela recorrente.

Veja que mesmo que se alegue que o método da equivalência patrimonial leva em consideração outros elementos, tais como a própria variação cambial, não há como se considerar os prejuízos, como pretende a agravante, pois, do contrário, como já dito, poderiam ser deduzidos em duplicidade” (fl. 423).

Por todo o exposto, ausentes as violações apontadas pela recorrente, acompanho o relator.

JURISPRUDÊNCIA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2009/0194588-0 PROCESSO ELETRÔNICO
REsp 1.161.003 / RS

Número Origem: 200771070053405

PAUTA: 20/09/2011

JULGADO: 27/09/2011

Relator

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA VASCONCELOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MARCOPOLO S/A

ADVOGADO : DECIO FRIGNANI JUNIOR E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

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

CERTIDÃO

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

“Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, acompanhando o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, a Tur-

ma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.”

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

(Ementa publicada no DJe disponibilizado em 07.11.2011, publicado em 08.11.2011).

IMPOSTO DE RENDA. EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ILEGALIDADE DO ART. 7º, § 1º, DA IN SRF 213/02.

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0010204-15.2003.4.03.6100/SP
2003.61.00.010204-2/SP

RELATOR : Juiz Federal Convocado CLAUDIO SANTOS
APELANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA
APELADO : HASO ADMINISTRACAO DE BENS E PARTICIPACOES S/C LTDA
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 24 VARA SÃO PAULO Sec Jud SP
No. ORIG. : 00102041520034036100 24 Vr SÃO PAULO/SP

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSL. EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. RESULTADO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. IN/SRF Nº 213/02. ART. 7º, § 1º. ILEGALIDADE.

1. Embora tenha pretendido alcançar os lucros e rendimentos auferidos no exterior, o legislador propositadamente fez prevalecer o regime até então aplicável aos resultados da avaliação dos investimentos realizados pelas empresas, de sorte que, ainda que se trate de investimentos no exterior, subsistem as dis-

JURISPRUDÊNCIA

posições dos arts. 21 a 23 do Decreto-lei nº 1.598/77 e arts. 389 e seguintes do RIR/99, quanto ao IRPJ, e as do art. 2º, § 1º, “c”, 1 e 4. da Lei nº 7.689/88, quanto à CSL, uma vez que, por não terem sido revogadas pela nova lei, integram a legislação a que alude o art. 25, § 6º da Lei nº 9.249/95.

2. O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 não veiculou qualquer possibilidade de que a tributação dos lucros auferidos no exterior pudesse alcançar os resultados positivos da equivalência patrimonial, principalmente porque o referido texto legal tratou apenas de determinar o momento em que o lucro apurado pela empresa investida no exterior seria considerado disponibilizado para a investidora no Brasil.

3. O resultado positivo da avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, porque envolve outros elementos contábeis distintos do lucro, pode perfeitamente coexistir com uma situação de prejuízo experimentada pela empresa investida.

4. A despeito de pretender a regulamentação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, o § 1º do art. 7º da Instrução Normativa nº 213/02 exorbitou de seu limite regulamentar, introduzindo forma de incidência não prevista na legislação de regência.

5. Precedentes do colendo Superior Tribunal de Justiça e desta egrégia Corte.

6. Apelação e remessa oficial desprovidas.

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, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado, vencido o Relator que lhes dava provimento.

São Paulo, 04 de agosto de 2011.

CECÍLIA MARCONDES

Relatora para Acórdão

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0010204-15.2003.4.03.6100/SP

2003.61.00.010204-2/SP

RELATOR : Juiz Federal Convocado CLAUDIO SANTOS

APELANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA
APELADO : HASO ADMINISTRACAO DE BENS E PARTICIPACOES S/C LTDA
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 24 VARA SÃO PAULO Sec Jud SP
No. ORIG. : 00102041520034036100 24 Vr SÃO PAULO/SP

RELATÓRIO

Trata-se de reexame necessário e apelação, interposta pela União, em mandado de segurança impetrado para garantir à Impetrante ver afastada a incidência do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, que, a pretexto de regulamentar a normatividade do art. 74 da MP nº 2.158/2001, o qual dispõe sobre os lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior, teria criado nova hipótese de incidência tributária, situação que acoima de flagrantemente ilegal e inconstitucional.

A r. sentença concedeu a segurança ao fundamento de que o referido art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, que contempla como passível de tributação a variação positiva do patrimônio líquido pelo método de equivalência patrimonial, contraria várias disposições legais que expressamente excluem essa possibilidade, tais como o art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249/95, o art. 389, §§ 1º e 2º do RIR/99 e o art. 2º, § 1º, “c”, 1, da Lei nº 7.689/88, já que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 estabeleceu a tributação sobre o lucro e a equivalência patrimonial positiva contemplaria outros fatores, como a variação cambial, que não correspondem a lucro. Concedeu a ordem para que a Impetrante não sofresse a incidência da parte em debate da referida norma infralegal.

Apensado agravo da União em face da liminar deferida, convertido em retido.

Apela a Impetrada, em suma, com a sustentação de legalidade da IN em litígio, por meio da invocação do arcabouço jurídico no qual estaria inserida, constituído pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, art. 74 da MP nº 2.158-34/2001, art. 43, § 2º, do CTN e arts. 247 e 248 da Lei nº 6.404/76. Aduziu também que o método de equivalência patrimonial deve ser aplicado sobre os investimentos relevantes que uma empresa realiza em suas coligadas ou controladas no exterior, já que por esse meio é apurado o resultado positivo desses investimentos, computados como

JURISPRUDÊNCIA

receita operacional pela investidora, advindo do lucro auferido pela investida, a qual, com isso, aumenta seu patrimônio líquido. Defendeu, a partir daí, que não haveria ilegalidade na IN 213/2002, já que apenas concretizaria o comando do art. 74 da MP nº 2.158-34/2001. Disse ainda que o c. STJ, por meio do REsp 983.134/RS, já apreciou e validou a norma em liça, e que as regras do RIR/99, em seu art. 389, juntamente com o art. 2º, § 1º, “c”, da Lei nº 7.689/88, que determinam a exclusão do resultado positiva da equivalência patrimonial, teriam sido revogadas tacitamente pelo artigo da MP referenciado. Por fim, postulou a adequação da r. sentença, porquanto teria incorrido em julgamento ultra petita, já que a insurgência teria sido posta especificamente em face do § 1º do art. 7º da Instrução Normativa em análise, ao passo que a segurança fora concedida para o afastamento de efeitos de todo o artigo, com todos os parágrafos.

Com contrarrazões, nas quais reitera a Impetrante os termos da exordial acolhidos pela r. sentença, vieram os autos a esta Corte, opinando o Ministério Público Federal pela reforma da r. sentença, à vista da constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória referida e conformidade da Instrução Normativa.

Apresentado pedido de preferência no julgamento pela Impetrada.

Dispensada a revisão, na forma regimental.

É o relatório.

CLAUDIO SANTOS

Juiz Federal Convocado

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0010204-15.2003.4.03.6100/SP

2003.61.00.010204-2/SP

RELATOR : Juiz Federal Convocado CLAUDIO SANTOS
APELANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA
APELADO : HASO ADMINISTRACAO DE BENS E PARTICIPACOES S/C LTDA
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 24 VARA SÃO PAULO Sec Jud SP
No. ORIG. : 00102041520034036100 24 Vr SÃO PAULO/SP

VOTO

Senhor Presidente, a Fazenda propugna pela reforma da r. sentença que, considerando os termos do art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249/95, do art. 389, §§ 1º e 2º, do RIR/99, e do art. 2º, § 1º, “c”, 1, da Lei nº 7.689/88, afastou da Impetrante a obrigação de cumprimento do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Preliminarmente, à luz do art. 523 do CPC, conheço do agravo retido, autuado em apenso a este feito, tendo em vista que houve requerimento nesse sentido na apelação da Impetrada. Todavia, assim o faço para desde logo declarar seu pedido prejudicado em razão de se confundir com o próprio mérito desta demanda. Constata-se, pela análise daquelas razões recursais, que sua substância coincide com as razões articuladas para a oposição à segurança, de modo que, a esta altura, é processualmente mais útil e econômico a prolação de única decisão, que resolve a lide pelo seu aspecto de fundo e torna prejudicada a pretensão resistida, instaurada incidentalmente, em termos processuais.

Assim, conheço do agravo retido autuado em apenso, mas desde logo o declaro prejudicado à vista da solução da lide, ora proposta.

Quanto ao mérito do mandamus, inicialmente cabe destacar que desde a exordial a Impetrante restringiu a questão em debate unicamente à legalidade das disposições da Instrução Normativa, defendendo que expandiria a base prevista na regra matriz, de modo que não está em causa, se constatada a conformidade dessa norma às disposições das leis de regência da matéria, o próprio cabimento da tributação sob o prisma não formal. (Confira-se a propósito o item 8 da exordial - fl. 4).

Segundo a Impetrante, ora Apelada, a extrapolação da Instrução Normativa ao sistema legal vigente estaria fulcrada, especialmente, no fato de que estaria a alargar o conceito de lucro e assim não se albergaria no art. 74 da MP nº 2.158, dispositivo que visava a regulamentar.

Todavia, entendo que aqui é até mesmo desnecessário ingressar na conceituação de renda para fins de incidência do imposto, dado que a matéria se resolve pelo simples cotejo dos dispositivos que a envolvem.

Com efeito, ainda que inúmeras vezes transcritos nos autos, convém reavivar o conteúdo dos dispositivos, a começar pelo regulamentado pela IN:

“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exte-

JURISPRUDÊNCIA

rior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.”

Também o mencionado art. 25 da Lei nº 9.249/95, que inaugurou a tributação da renda de investimento em filiais, controladas e coligadas no exterior:

“Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

§ 1º. Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º. Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

...

§ 3º. Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

...

§ 6º. Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.”

Como se vê, este dispositivo legal prevê, como é curial, a tributação de (i) lucros, (ii) rendimentos e (iii) ganhos de capital, com o que de plano se percebe a

fragilidade da tese de que a Instrução Normativa inova por alargar o conceito de lucro ao impor tributação sobre o resultado positivo de equivalência patrimonial. A tese da Impetrante, ora Apelada, é de que jamais se poderia considerar como lucro fatos jurídicos tais como integralização de capital com pagamento de ágio, que compõe conta de patrimônio líquido, ou a variação cambial do investimento.

Ora, se é verdade que a variação patrimonial não pode ser considerada como lucro, também é verdade que o imposto e a contribuição não incidem apenas sobre essa base, mas igualmente sobre rendimentos e, especialmente para a causa, sobre ganhos de capital.

O caput trata das três hipóteses de incidência, ao passo que o § 1º trata de rendimentos e ganhos de capital e, de sua parte, o lucro é tratado nos §§ 2º e 3º. Não há dúvida, portanto, que rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior são passíveis de tributação por expressa previsão legal.

Também não procede a tese de que o § 6º excluiria expressamente a incidência, segundo a Impetrante em virtude ter disposto que continuariam a “ter o tratamento previsto na legislação vigente”. Em verdade, esse dispositivo faz exatamente o inverso, ou seja, reafirma a incidência sobre essa base, bastando ver sua parte final (“sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º”); uma vez feita essa ressalva, resta evidente que o tratamento da legislação vigente não se refere à tributação em si mesma, então instituída, mas à forma como as normas de valores mobiliários, societária e contábil tratavam a matéria, até por força do disposto no art. 110 do CTN.

Observe-se, por pertinente, que nem o art. 389 do RIR/99 e nem o art. 2º da Lei nº 7.689/88 subsistem para a hipótese. Com efeito, defende a Impetrante que esses dispositivos seriam a “legislação vigente”, mencionada no § 6º, o que acabou por ser encampado pela r. sentença.

Na verdade, o primeiro dispositivo (art. 389 do RIR), embora ainda vigente e de fato excludente de ajuste de patrimônio líquido na determinação do lucro real, não é o dispositivo aplicável à espécie, dado que se refere à regra geral (investimentos em coligadas e controladas no território nacional) e não especificamente aos investimentos no exterior; para estes há regra especial no próprio RIR - que, de resto, reproduz o art. 25 da Lei nº 9.249, antes transcrito. Trata-se do art. 394, inserido na Seção I (“Atividades Exercidas no Exterior”) do Capítulo VI (“Disposições Especiais”):

“Art. 394. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas corres-

JURISPRUDÊNCIA

pondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

§ 1º. Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 1º)”

De sua parte, relativamente à CSLL, o art. 2º da Lei nº 7.689/89 restou igualmente derogado quanto aos investimentos no exterior com a própria MP nº 2.158-35/2001:

“Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.”

Enfim, não há a menor dúvida de que o art. 7º da IN SRFB nº 213/2002 tem respaldo no art. 25, caput e §§ 1º e 6º, da Lei nº 9.249/95, quanto ao IRPJ, assim como no art. 21, quanto à CSLL, e art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Neste sentido, o seguinte precedente da Turma:

AMS nº 2005.61.00.003525-6, Rel. Juiz ROBERTO JEUKEN, DJF3 de 10/02/09: “TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ E CSLL. COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR. MATRIZ, CONTROLADORA OU COLIGADA DOMICILIADA NO BRASIL. MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-34. ARTºS. 21 E 74. CTN: ART. 43 E § 2º. LEI COMPLEMENTAR 104, DE 2001. LEI Nº 9.249, DE 1995. ART. 25. LEI Nº 6.404, DE 1976. APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. O Método de Equivalência Patrimonial já era observado com vistas à adição dos resultados alcançados pelas filiais, sucursais, coligadas e controladas, nos balanços das matrizes, controladoras e coligadas, para fins societários desde a vigência da Lei nº 6.404, de 1976.

2. A disposição contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, considerando disponibilizado para a controladora ou coligada no Brasil, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, na data do balanço em que tiverem sido apurados, conforma-se com a previsão do § 2º do art. 43 do CTN, acrescido pela LC. 104/2001.

3. A remissão daquela disposição legal, ao art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, evidencia a aplicabilidade dos §§ 2º e 3º do aludido cânone, o qual, combinado com o teor do inciso II de cada qual, evidencia que aqueles lucros seriam computados na apuração do lucro real, pela controladora ou coligada brasileira.

4. Resulta do § 6º, que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuariam a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo dos §§ 1º, 2º e 3º do mesmo preceptivo legal.

5. A legislação vigente no caso é a Lei nº 6.404, de 1976, cujos art's. 243, 247 e 248 dispuseram acerca da aplicação daquele critério, para a apuração do lucro societário, que doravante também, passaram a compor o lucro real a ser oferecido para a tributação do IRPJ e da CSLL.

6. O § 1º do art. 74 da aludida medida provisória, ao determinar que os lucros em questão, apurados consoante a referida sistemática, até 31.12.2001 seriam considerados disponibilizados em 31.12.2002, não feriu o princípio da irretroatividade da lei tributária.

7. Recurso da impetrante a que se nega provimento.”

Não há ferimento, portanto, ao princípio da legalidade estrita no direito tributário ou contrariedade a nenhum dispositivo legal.

Sendo esta a questão que cabia considerar, como antes esclarecido, a solução é a de improcedência do pleito formulado, denegando-se a segurança.

Ante todo o exposto, dou provimento à apelação e à remessa oficial para o fim de DENEGAR A SEGURANÇA.

Custas pela Impetrante.

Sem honorários (Súmula nº 512, STF)

É como voto.

CLAUDIO SANTOS

Juiz Federal Convocado

JURISPRUDÊNCIA

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0010204-15.2003.4.03.6100/SP
2003.61.00.010204-2/SP

RELATOR : Desembargador Federal CARLOS MUTA
APELANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA
APELADO : HASO ADMINISTRACAO DE BENS E PARTICIPACOES S/C LTDA
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA
REMETENTE : JUÍZO FEDERAL DA 24 VARA SÃO PAULO Sec Jud SP
No. ORIG. : 00102041520034036100 24 Vr SÃO PAULO/SP

VOTO-VISTA

Adoto o relatório do eminente Relator, relembrando que se trata de apelação e remessa oficial em mandado de segurança impetrado com o objetivo de assegurar o direito de não adicionar às bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido o resultado positivo da equivalência patrimonial advindo de investimentos realizados em empresa controlada no exterior, como determina o § 1º do art. 7º da IN/SRF nº 213/02.

Antes de tudo, como decidiu o eminente Relator, conheço do agravo retido e desde logo julgo-o prejudicado.

Superada essa questão, prossigo.

Com o advento da Lei nº 9.249/95, a tributação da renda passou a ser feita com observância do princípio da universalidade, de sorte que, a partir de 1996, as empresas detentoras de investimentos em empresas situadas no exterior deveriam considerar os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior para fins de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no encerramento do período-base.

No que tange à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a tributação dos lucros e rendimentos auferidos no exterior foi introduzida pela Medida Provisória nº 1.858-6, de 26 de junho de 1999.

Ora, quanto aos rendimentos e ganhos de capital, não há nada de relevante a ser considerado, mormente porque, nessas circunstâncias, os valores são apro-

priados diretamente pela empresa e, desde logo, oferecidos à tributação. Porém, no que tange aos lucros oriundos de investimentos em empresas situadas no exterior, há manifesta discordância não só sobre o momento, mas também quanto à forma da incidência tributária, de maneira que o tratamento dispensado pelo Fisco vem sendo sistematicamente questionado pelo contribuinte investidor.

É certo que a referida lei determinou que os lucros apurados pelas filiais, sucursais, controladas e coligadas fossem adicionados ao lucro líquido da empresa domiciliada no Brasil, matriz, controladora ou coligada, na proporção de sua participação no capital social da empresa situada no exterior.

Por outro lado, o normativo em comento determinou que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuariam a ser tratados conforme a legislação vigente, sem prejuízo das disposições acerca da tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital, como antes mencionado.

Vale salientar que a Lei nº 6.404/76 determina que, na elaboração do balanço patrimonial, a companhia leve em consideração os investimentos em sociedades coligadas ou controladas, devendo ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial, e que, na redação original da lei retrocitada, são coligadas as sociedades quando uma participa do capital da outra, com 10% ou mais, sem controlá-la, ao passo que, controlada é a sociedade cuja controladora seja titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

A Lei nº 9.532/97, por sua vez, definiu que os lucros auferidos no exterior, por intermédio de controladas ou coligadas, seriam considerados disponibilizados para a empresa situada no Brasil na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

Em seguida, a Lei Complementar nº 104/01 alterou o art. 43 do Código Tributário Nacional, acrescentando-lhe dois parágrafos, e, no que interessa para o deslinde da presente controvérsia, determinou que, no caso de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabeleceria as condições e o momento em que se daria sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto de renda.

Posteriormente, sobreveio a Medida Provisória nº 2.158-35/01, estatuiuindo que, para a determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior seriam considerados disponibilizados para a empresa controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tivessem sido apurados, na forma do regulamento, e que os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001 seriam

considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação vigente.

Por fim, a Instrução Normativa nº 213/02, no que interessa ao tema em discussão, dispôs que a contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil, e que os valores relativos ao resultado positivo dessa equivalência, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado no encerramento do período-base para a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL.

É certo que a determinação contida no art. 248 da Lei nº 6.404/76 orienta que os investimentos relevantes realizados pela empresa sejam considerados pela equivalência patrimonial, mas tal circunstância não autoriza qualquer conclusão no sentido de que eventual valor positivo dessa equivalência, quando se tratar de investimentos em empresas situadas no exterior, sirva de fundamento para a exigência de tributos, mormente porque, quer em relação ao IRPJ, quer em relação à CSL, há regramento expresso excluindo o resultado dessa avaliação de suas bases de cálculo.

Impende ressaltar que, embora tenha pretendido alcançar os lucros e rendimentos auferidos no exterior, o legislador propositadamente fez prevalecer o regime até então aplicável aos resultados da avaliação dos investimentos realizados pelas empresas, portanto, ainda que se trate de investimentos no exterior, subsistem as disposições dos arts. 21 a 23 do Decreto-lei nº 1.598/77 e art. 389 e seguintes do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), quanto ao IRPJ, e as do art. 2º, § 1º, c, 1 e 4, da Lei nº 7.689/88, quanto à CSL, uma vez que, por não terem sido revogadas pela nova lei, também integram a legislação a que alude o § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95.

Por outro lado, cumpre salientar que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 também não veiculou qualquer possibilidade de que a tributação dos lucros auferidos no exterior pudesse alcançar os resultados positivos da equivalência patrimonial, principalmente porque o referido texto legal tratou apenas de determinar, para fins de tributação, o momento em que o lucro apurado pela empresa investida no exterior seria considerado disponibilizado para a investidora no Brasil.

Importa também considerar que o resultado positivo da avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, porque envolve outros elementos contábeis distintos do lucro, pode perfeitamente coexistir com uma situação de prejuízo experimentada pela empresa investida.

Assim, impõe-se a conclusão de que, a despeito de pretender a regulamentação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, o § 1º do art. 7º da Instrução Normativa nº 213/02 exorbitou de seu limite regulamentar, introduzindo forma de incidência não prevista na legislação de regência.

Neste sentido, destaco os seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL. PRAZO. CONTAGEM. CIÊNCIA DA DECISÃO MEDIANTE CARGA DOS AUTOS. OBSERVÂNCIA DO ART. 184 E §§, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE NAQUILO QUE EXCEDE A PROPORÇÃO A QUE FAZ JUS A EMPRESA INVESTIDORA NO LUCRO AUFERIDO PELA EMPRESA INVESTIDA. ILEGALIDADE DO ART. 7º, §1º, DA IN/SRF N. 213/2002.

1. Segundo a jurisprudência desta Casa, o termo inicial do prazo recursal é antecipado para a data em que o advogado retira os autos mediante carga, pois nessa data é considerado como intimado. Contudo, em nenhum dos casos essa intimação se dá com prejuízo do disposto no art. 184 e §§, do CPC. Precedentes: REsp. n. 146.197/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, julgado em 16.4.1998; REsp. n. 88.509/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Costa Leite, julgado em 21.5.1996; REsp. n. 57.754/GO, Segunda Turma, Rel. Min. Américo Luz, julgado em 8.3.1995; REsp. n. 11.228/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Dias Trindade, julgado em 20.8.1991; REsp. n. 11.228/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Dias Trindade, julgado em 20.8.1991; REsp. n. 2.840/MG, Quarta Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, julgado em 6.11.1990.

2. Não agride ao art. 535, do CPC, o julgado que labora sobre fundamentação adequada e suficiente, muito embora sem examinar todas as teses e artigos de lei invocados pelas partes.

3. É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002.

4. Muito embora a tributação de todo o resultado positivo da equivalência patrimonial fosse em tese possível, ela foi vedada pelo disposto no art. 23, caput e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, “c”, 4, da Lei n. 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mediante artifício contábil que elimina o impacto do resultado da equivalência patrimonial na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e na apuração da base de cálculo da CSLL, não tendo essa legislação sido revogada pelo art. 25, da Lei n. 9.249/95, nem pelo art. 1º, da Medida Provisória n. 1.602, de 1997 (convertida na Lei n. 9.532/97), nem pelo art. 21, da Medida Provisória n. 1.858-7, de 29, de julho de 1999, nem pelo art. 35, Medida Provisória n. 1.991-15, de 10 de março de 2000, ou pelo art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-34, de 2001 (edições anteriores da atual Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001).

5. Recurso especial não provido.

(STJ, REsp. nº 1.211.882, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, Dje 14/04/11)

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 NORMATIVA Nº 213/2002, ART. 7º, § 1º. ILEGALIDADE. PRECEDENTES.

I. 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.

II. O art. 74 da MP 2158 dispõe sobre o aspecto temporal da tributação dos lucros apurados no exterior, não veiculando alteração na base de cálculo do IRPJ. Acresça-se, o art. 25 da Lei 9249/95, referido no caput do art. 74, estatui que “os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.(§ 6º).”

III. O resultado positivo do método de equivalência patrimonial corresponde a retrato econômico pontual da empresa investidora, não importando necessariamente, em efetiva vantagem patrimonial (lucro).

IV. Precedentes: TRF 4ª Região: AMS 200371050027523-RS, 1ª Turma, Rel. Des. Fed. JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 27/03/2007; AMS 200372010000144-SC, 1ª Turma, Rel. Des. Fed. WELLINGTON MENDES DE ALMEIDA, DJ 03/11/2004 PÁGINA: 287; TRF 3ª Região: AG 2003.03.00.005899-2, 4ª Turma, Rel. Des. Fed. SALETTE NASCIMENTO, DJ 28/08/08; AG 2003.03.00.015388-5, 4ª Turma, Rel. Des. Fed. FABIO PRIETO, DJ 31/01/06; AG 2003.03.00.005779-3, 6ª Turma, Rel. Des. Fed. MAIRAN MAIA, DJ 09/05/03.

V. Apelação e remessa oficial, tida por interposta, improvidas.

(TRF-3ªR, AMS nº 2003.61.00.003527-2, Rel. Des. Fed. Salette Nascimento, 4ª Turma, DJe 04/07/11)

TRIBUTÁRIO - EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - IMPOSTO DE RENDA E CSSL - IN Nº 213/2002 - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - VIOLAÇÃO CONFIGURADA.

1. A aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, resultante do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos os fatores constitui fato gerador do Imposto de Renda, a teor do artigo 43 do CTN. Ocorre a disponibilidade econômica quando a renda vem integrar o patrimônio do contribuinte, enquanto a disponibilidade jurídica consiste na aquisição ficta, mas não efetiva, da renda.

2. O resultado positivo de equivalência patrimonial compreende não só o lucro, mas, também, outros elementos como a variação cambial, a valorização do ativo, entre outros. Pretender tributar esse resultado na data do balanço, antes de efetivamente disponibilizado para a empresa controladora por decisão dos sócios/acionistas, contraria o conceito legal de aquisição de renda.

3. O disposto no art. 7º, § 1º, da IN nº 213/2002 não observou, o princípio da legalidade pois inovou no tratamento tributário do resultado de equivalência patrimonial, extrapolando os limites regulamentares do ato normativo supra-legal.

(TRF-3ªR, AC nº 2003.61.00.008650-4, Rel. Des. Fed. Mairan Maia, 6ª Turma, DJe 18/05/10)

Ante o exposto, com a devida vênia, discordo do entendimento manifestado pelo eminente Relator para negar provimento à apelação e à remessa oficial.

JURISPRUDÊNCIA

CECÍLIA MARCONDES

Desembargadora Federal

(Ementa publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 15.08.2011, p. 544/545).

PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. GARANTIA CONSTITUCIONAL. CO-RESPONSÁVEIS PELO DÉBITO TRIBUTÁRIO.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 608.426

PROCED.: PARANÁ

RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA

AGTE.(S): BS COLWAY PNEUS LTDA

ADV.(A/S): FLÁVIO ZANETTI DE OLIVEIRA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S): UNIÃO

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

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO, RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DA AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.).

Porém, no caso em exame, houve oportunidade de impugnação integral da constituição do crédito tributário, não obstante os lapsos de linguagem da autoridade fiscal.

Assim, embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vincula-

do), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa (Fls. 853), o lapso resume-se à declaração lateral (obiter dictum) completamente irrelevante ao desate do litígio.

Agravo regimental ao qual se nega provimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Segunda Turma, sob a presidência do ministro Ayres Britto, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto do relator. Brasília, 04 de outubro de 2011.

Ministro Joaquim Barbosa

Relator

SEGUNDA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 608.426

PROCED.: PARANÁ

RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA

AGTE.(S): BS COLWAY PNEUS LTDA

ADV.(A/S): FLÁVIO ZANETTI DE OLIVEIRA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S): UNIÃO

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

RELATÓRIO

O Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Relator):

“Decisão: Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, a da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA. DIVERGÊNCIA DE QUALIFICAÇÃO JURÍDICA NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

1. A divergência entre a qualificação jurídica ocorrida entre o Termo de Sujeição Passiva Solidária que qualificou a apelante como contribuinte solidária e o Termo de Verificação Fiscal que a intituiu responsável solidária não acarreta cerceamento de defesa se o contribuinte, a despeito destas divergências, apresenta impugnação ao Delegado da Receita Federal competente.

2. Tendo a apelante optado por atacar na esfera administrativa tão somente seu enquadramento como contribuinte/responsável solidário pelo crédito apurado, o não acolhimento de sua tese não implica cerceamento de defesa nem lhe dá direito a, agora, após precluso o direito, deduzir defesa contra o mérito.

3. Preexistindo Termo de Sujeição Passiva Solidária, assinado pela apelante, a simples menção nos autos de infração à necessidade de apresentação de defesa ao contribuinte e ao responsável pressupõe sua cientificação e preserva seu direito à ampla defesa.

4. Apelação improvida (Fls. 862).

Em síntese, sustenta-se violação do dever de fundamentação das decisões judiciais (art. 93, IX da Constituição) e dos princípios da ampla defesa e do contraditório, na medida em que os autos de infração qualificadores da ora recorrente como contribuinte solidária (Termo de Sujeição Passiva Solidária) e como responsável solidária (Termo de Verificação Fiscal) deixaram de cientificá-la expressamente de seu direito de impugnação (art. 5º, LV da Constituição).

Sem razão o recorrente.

O Tribunal de origem prestou jurisdição de forma fundamentada, ainda que com o resultado não concorde a parte sucumbente. As questões então submetidas e o quadro fático-jurídico foram examinados naquele julgamento, irrelevante a circunstância de constarem de forma sucinta no acórdão recorrido.

Em relação ao art. 5e, LV da Constituição, observo que os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis.

síveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo. Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídica tributária.

Porém, nenhum destes elementos está presente no caso em exame.

Segundo se lê à fls. 852, a ora recorrente apresentou impugnação ao Delegado da Receita Federal de Curitiba, oportunidade na qual insurgiu-se exclusivamente contra sua qualificação como contribuinte solidário. É contraditório concluir que a ausência de dizeres expressos acerca do direito de impugnação formou na administração da recorrente a convicção de que era vedada a apresentação de defesa, pois a parte efetivamente atacou parte do ato administrativo. Se optou por não impugnar integralmente a constituição do crédito tributário, a falta não pode ser atribuída à redação dos termos fiscais, pois, como se viu, inexistiu relação de causa e efeito (a falta de advertência sobre o direito foi irrelevante para apresentação de defesa).

Por outro lado, o recorrente não demonstrou de que forma o alegado vício formal efetivamente prejudicou seu direito ao contraditório e à ampla defesa, na medida em que em nenhum momento afirma-se ter sido tolhido o acesso à motivação e aos fundamentos do ato administrativo. Em especial, o acórdão recorrido registra expressamente que a recorrente foi notificada e assinou o Termo de Sujeição Passiva Solidária (fl. 523), tomando conhecimento de seu inteiro teor. Aliás, tal fato é incontroverso (Fls. 852).

Assim, embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vinculado), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa (Fls. 853), o lapso resume-se à declaração lateral (*obiter dictum*) completamente irrelevante ao desate do litígio.

Ante o exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário.

Publique-se. Int.” (Fls. 1.087-1.089).

Em síntese, sustenta-se que a violação do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa está plenamente caracterizada. É o relatório.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 608.426
PARANÁ

VOTO

O Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Relator):

Sem razão a agravante.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo. Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídica tributária.

Porém, no caso em exame, não foi confirmada a utilização de presunções ou ficções inadmissíveis, nem a falta de motivação ou de fundamentação idôneas. Houve oportunidade para impugnação, como indicado na decisão agravada, e a circunstância de a defesa ter sido parcial somente pode ser imputada à escolha da própria agravante, uma vez que os lapsos linguísticos cometidos pela autoridade fiscal não são aptos a caracterizar o desrespeito ao direito de impugnar integralmente a constituição do crédito tributário.

Assim, embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vinculado), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa (Fls. 853), o lapso resume-se à declaração lateral (obiter dictum) completamente irrelevante ao desate do litígio.

Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental.

É como voto.

SEGUNDA TURMA

EXTRATO DE ATA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 608.426

PROCED.: PARANÁ

RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA

AGTE.(S): BS COLWAY PNEUS LTDA

ADV.(A/S): FLÁVIO ZANETTI DE OLIVEIRA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S): UNIÃO

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

Decisão: negado provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Decisão unânime. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. 2a Turma, 04.10.2011.

Presidência do Senhor Ministro Ayres Britto. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Joaquim Barbosa e Ricardo Lewandowski. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Gilmar Mendes.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Paulo da Rocha Campos.

Karima Batista Kassab

Coordenadora

(Ementa publicada no DJe STF 204, divulgação 21.10.2011, publicação 24.10.2011).

PENAL TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO PRÉVIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APÓS A SENTENÇA CONDENATÓRIA. ORDEM DENEGADA.

HABEAS CORPUS 108.037 ESPÍRITO SANTO

JURISPRUDÊNCIA

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO
PACTE.(S) : RAIMUNDO BENEDITO DE SOUZA FILHO
IMPTE.(S) : NELSON CASTRO DE SÁ TELES E OUTRO(A/S)
COATOR(A/S)(ES) : SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CRIME TRIBUTÁRIO – PROCESSO ADMINISTRATIVO - PERSECUÇÃO CRIMINAL - NECESSIDADE. Caso a caso, é preciso perquirir a necessidade de esgotamento do processo administrativo-fiscal para iniciar-se a persecução criminal. Vale notar que, no tocante aos crimes tributários, a ordem jurídica constitucional não prevê a fase administrativa para ter-se a judicialização.

CRIME TRIBUTÁRIO - JUSTA CAUSA. Surge a configurar a existência de justa causa situação concreta em que o Ministério Público haja atuado a partir de provocação da Receita Federal tendo em conta auto de infração relativa à sonegação de informações tributárias a desaguarem em débito do contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal em indeferir a ordem de habeas corpus, nos termos do voto do relator e por maioria, em sessão presidida pela Ministra Cármen Lúcia, na conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas.

Brasília, 29 de novembro de 2011.

MINISTRO MARCO AURÉLIO

RELATOR

29/11/2011

PRIMEIRA TURMA

HABEAS CORPUS 108.037 ESPÍRITO SANTO

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO

PACTE.(S) : RAIMUNDO BENEDITO DE SOUZA FILHO
IMPTE.(S) : NELSON CASTRO DE SÁ TELES E OUTRO(A/S)
COATOR(A/S)(ES) : SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Adoto, a título de relatório, as informações prestadas pela Assessoria:

Na decisão que implicou o indeferimento da liminar, a espécie ficou assim resumida:

TÍTULO JUDICIAL CONDENATÓRIO -PRECLUSÃO - EXECUÇÃO DA PENA -PROCESSO-CRIME - JUSTA CAUSA SUPERVENIENTE AO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA ANTE O ENCERRAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL - HABEAS CORPUS - JULGAMENTO DE FUNDO.

1. A Assessoria prestou as seguintes informações:

O paciente foi condenado pelo Juízo da 8ª Vara Federal Criminal de Vitória, Estado do Espírito Santo, à pena de seis anos, um mês e quinze dias de reclusão, em regime semiaberto, e ao pagamento de 315 dias-multa, em virtude da prática do crime previsto no artigo 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90, na forma do artigo 71 do Código Penal.

As partes apelaram. O Ministério Público Federal objetivou a majoração da pena-base bem como do percentual da causa de aumento de pena, em razão da continuidade delitiva, e a fixação do regime inicial de cumprimento da pena como fechado. A defesa pleiteou a anulação do processo, sob o argumento de faltar justa causa para a ação penal por ter sido esta ajuizada quando ainda não se encontrava concluído o procedimento administrativo-fiscal.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região negou provimento ao recurso da defesa e proveu o interposto pelo Ministério Público, ampliando as penas para sete anos, dois meses e doze dias de reclusão e 432 dias-multa.

O recurso especial protocolado contra o referido julgado não foi admitido. O Superior Tribunal de Justiça não conheceu do agravo de instrumento formalizado - de nº 1.207.005/ES - porque não comprovada a representação

JURISPRUDÊNCIA

processual: não acompanhara o substabelecimento a procuração credenciando o advogado substabelecete.

Transitada em julgado a decisão em 2 de dezembro de 2009, o processo baixou à origem, para execução da sentença.

No *habeas corpus* impetrado no Superior Tribunal de Justiça, a defesa requereu o trancamento da ação penal por falta de justa causa. Consoante veiculou, a denúncia foi recebida enquanto pendia de conclusão o procedimento administrativo-fiscal e, conseqüentemente, não havia sido constituído definitivamente o crédito tributário.

O Ministro Og Fernandes, relator do Habeas Corpus nº 166.984-ES, não acolheu o pedido de liminar. No mérito, a Sexta Turma indeferiu a ordem. Conforme fez ver, de fato, o recebimento da denúncia ocorreu em 16 de maio de 2003 e a inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa em 21 de fevereiro de 2004, quando estava em curso a instrução criminal e, portanto, antes da sentença, somente proferida em 4 de agosto de 2005. Realçou que, ajuizada a ação, a defesa teria pedido a suspensão do processo até a constituição definitiva do crédito tributário. O Juízo indeferiu o pleito com base na jurisprudência, então dominante no Superior Tribunal, no sentido de ser prescindível à propositura da ação penal o encerramento do processo administrativo-fiscal, entendimento modificado a partir do julgamento do Habeas Corpus nº 81.611/DF, relatado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, na sessão de 10 de dezembro de 2003. Asseverou, em seguida, que, embora tenha sido recebida a denúncia em momento anterior à constituição do crédito tributário, a superveniente inscrição do débito em dívida ativa afastaria a alegação de falta de justa causa para a ação penal, razão pela qual se impunha o aproveitamento dos atos processuais praticados, ante o princípio da economia processual.

Neste habeas, os impetrantes buscam infirmar essa decisão. Reiteram a causa de pedir relacionada ao trancamento da ação penal - a ausência de constituição definitiva do crédito tributário à época em que recebida a denúncia, por estar pendente de conclusão o procedimento administrativo-fiscal. Apontam não ter sido observado o Verbete Vinculante nº 24 da Súmula do Supremo. Esclarecem que o paciente, em razão do trânsito em julgado da sentença condenatória, está recolhido no Instituto de Readaptação Social, na cidade de Vila Velha, Espírito Santo, para onde foi encaminhado em 25 de julho de 2010.

Pedem a concessão de liminar, para suspender a execução da pena, determinando-se a expedição de alvará de soltura, assegurando ao paciente o direito de aguardar em liberdade o julgamento definitivo da impetração. No mérito, pleiteiam o deferimento da ordem, declarando-se a nulidade da Ação Penal nº

2003.50.01.004711-3/ES, desde o recebimento da denúncia, ante a ausência de completa condição de procedibilidade no momento em que oferecida e recebida, reservando-se ao Ministério Público Federal a possibilidade de oferecimento de nova peça acusatória, com a suspensão da contagem do prazo prescricional até o dia do julgamento do recurso administrativo fiscal, ocorrido em 21 de fevereiro de 2004.

[...]

Brasília - residência 29 de abril de 2011, às 23h.

A Procuradoria Geral da República, no parecer, afirma que o caso em análise não se contrapõe ao Verbete nº 24 da Súmula Vinculante do Supremo, pois o procedimento fiscal de constituição do crédito tributário foi encerrado no curso da ação penal, antes da formalização da sentença. Aduz ter o Juízo da 8ª Vara Federal Criminal de Vitória/ES indeferido o pleito de suspensão da ação até o término do processo de constituição definitiva do crédito tributário em razão de, na época, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ser no sentido da não exigência da finalização do processo administrativo-fiscal para a propositura da ação penal, entendimento modificado a partir do julgamento, em 10 de dezembro de 2003, do Habeas Corpus nº 81.611/DF, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, não havendo de se falar, portanto, em constrangimento ilegal. Sustenta possuir o lançamento tributário natureza declaratória e, desse modo, mostrar-se prescindível para a configuração do crime tipificado no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, não existindo qualquer óbice à instauração de ação penal destinada a apurar crimes tributários quando ainda estiver em tramitação procedimento administrativo-fiscal. Opina pelo indeferimento da ordem.

Lancei visto no processo em 19 de novembro de 2011, liberando-o para ser julgado na Turma a partir de 29 seguinte, isso objetivando a ciência dos impetrantes.

É o relatório.

29/11/2011

PRIMEIRA TURMA

HABEAS CORPUS 108.037 ESPÍRITO SANTO

VOTO

JURISPRUDÊNCIA

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Ao indeferir a medida acauteladora, fiz ver:

[...]

2. O quadro sugere o julgamento definitivo da impetração e não ato precário e efêmero como é a medida acauteladora, para afastar-se a execução da pena. Estão em debate valores a serem considerados - o relativo à necessidade de haver o término de processo administrativo-fiscal para chegar-se à persecução criminal e o referente ao fato de o fenômeno ter ocorrido antes da prolação da sentença condenatória.

[...]

No mais, observem que a questão alusiva ao término do processo administrativo-fiscal para ter-se a persecução criminal mostrou-se construção pretoriana. A rigor, a Lei nº 8.137/90 não encerra, para a configuração da prática criminosa, considerada a supressão ou a redução de tributo, contribuições sociais e qualquer acessório, a necessidade de esgotar-se a via administrativa. Aliás, quanto a esta, a Carta da República somente versa a condição no tocante à Justiça Desportiva e ao processo referente ao dissídio coletivo, de competência da Jurisdição especializada do Trabalho. Ao contrário da Carta anterior, a atual não remete ao legislador ordinário a criação de fase administrativa para chegar-se ao ajuizamento da ação. Confirmam com o disposto nos artigos 114, § 2º, e 217, § 1º, da Constituição de 1988, ficando suplantada a previsão do § 4º do artigo 153 da Constituição pretérita, na redação da Emenda Constitucional nº 7/1977.

Assim, não havendo disposição legal, no que seria inclusive conflitante com a Carta da República, prevendo a fase administrativa para a persecução criminal quanto ao crime tributário, há de apreciar-se, caso a caso, as peculiaridades presentes na denúncia, para saber se é necessário, ou não, apurar administrativamente, observado o contraditório, o tributo devido.

Na espécie, na denúncia ofertada, o Ministério Público aludiu a atuação a partir de autos formalizados na Receita Federal consideradas as declarações de ajuste anual dos exercícios de 1999 a 2001, abrangendo os anos-calendário de 1998 a 2000, que surgem como anos-base. Destacou que a Receita Federal, analisando a movimentação financeira do ora paciente, ocorrida nas contas bancárias declaradas, sendo uma do Banespa e duas do Bancoob, averiguou que não se levaram em conta certos recursos, cujo caráter se mostrou substancial - um depósito de dois milhões de reais e outro de R\$ 1.946.800,00, além de um terceiro de R\$ 440.000,00. Fez ver que tais valores não constaram nas declarações

entregues nos exercícios de 1999, 2000 e 2001, relativas aos anos-base imediatamente anteriores. Em síntese, não teria sido mencionada, no campo referente a dívidas e ônus das declarações de Imposto de Renda, possível dívida existente perante a Coopetfés. Apontou a omissão glosada penalmente, ressaltando, inclusive, que, na Declaração do Imposto de Renda de Pessoas Físicas do biênio 2001/2000, haver-se-ia indicado uma dívida de R\$ 80.000,00, razão pela qual não se poderia, então, cogitar de esquecimento no tocante à movimentação financeira, nos três anos, a ultrapassar o montante de três milhões de reais, em três contas do ora paciente. Haveria ele informado rendimentos tributáveis e isentos relativamente modestos em 1998 - de R\$ 21.074,50 e R\$ 3.349,86 - e, em 2000, de R\$ 52.819,32. Quanto ao ano de 1999, consignara o recebimento de grande quantia a título de indenização trabalhista, composta, segundo o cálculo anexado à folha 465, de parcela tributável no valor de R\$ 911.582,99, e isenta, de R\$ 1.200.518,48. Ora, o Ministério Público imputou a prática criminosa concernente à omissão de informações em Declarações do Imposto de Renda, citando auto de infração que resultou em crédito tributário de R\$ 9.837.113,32.

Diante desse contexto - a ausência de lei exigindo o processo administrativo para apuração do débito, não bastasse a existência do auto de infração -, a ordem natural das coisas não está a direcionar à insuficiência de dados capaz de levar à necessidade de formalização do processo administrativo. Descabe potencializar a construção jurisprudencial a ponto de chegar-se, uma vez prolatada sentença condenatória, confirmada em âmbito recursal, transitada em julgado, ao alijamento respectivo, assentando a falta de justa causa.

Ante o quadro, indefiro a ordem. É como voto.

29/11/2011

PRIMEIRA TURMA

HABEAS CORPUS 108.037 ESPÍRITO SANTO

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhora Presidente, eu estou adotando esses fundamentos do Ministro Marco Aurélio, acrescentando que, no curso da ação penal, houve a constituição definitiva do crédito tributário; inclusive estou aplicando analogicamente; o Código de Processo Penal admite, pelo artigo 462, admite conforme...

JURISPRUDÊNCIA

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Isso consta do relatório.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Então, estou acompanhando.

29/11/2011 PRIMEIRA TURMA

HABEAS CORPUS 108.037 ESPÍRITO SANTO

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Verifico que o paciente está sendo processado pelo art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90.

A Súmula Vinculante nº 24, do Supremo, diz que não há tipificação material do delito do art. 1º, incisos I a IV, antes do lançamento definitivo do tributo.

A denúncia foi apresentada e recebida antes desse momento do processo administrativo; por isso, vou pedir vênua ao eminente Relator e ao eminente Ministro Luiz Fux para conceder a ordem.

29/11/2011 PRIMEIRA TURMA

HABEAS CORPUS 108.037 ESPÍRITO SANTO

VOTO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) – Eu peço vênua a Vossa Excelência para acompanhar, até porque, como bem esclareceu o Ministro Marco Aurélio, agora já devidamente constituído esse crédito,

embora como Vossa Excelência tenha afirmado, anterior, mas, de toda sorte, como bem fundamentado no voto do Ministro-Relator, devidamente resguardada a legislação, eu o acompanho, com as vênias de Vossa Excelência.

PRIMEIRA TURMA

EXTRATO DE ATA

HABEAS CORPUS 108.037

PROCED. : ESPÍRITO SANTO

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO

PACTE.(S) : RAIMUNDO BENEDITO DE SOUZA FILHO

IMPTE.(S) : NELSON CASTRO DE SÁ TELES E OUTRO(A/S)

COATOR(A/S)(ES) : SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Decisão: Por maioria de votos, a Turma denegou a ordem de habeas corpus, nos termos do voto do Relator, vencido o Senhor Ministro Dias Toffoli. Falou o Dr. Danilo Ribeiro, pelo Paciente. Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Ia Turma, 29.11.2011.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à Sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Dias Toffoli e Luiz Fux.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Paulo de Tarso Braz Lucas.

Carmen Lilian

Coordenadora

(Ementa publicada no DJe STF 22/2012, divulgação em 31.01.2012, publicação em 01.02.2012)

Ementas

IPTU. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 29/2000. LEGITIMIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 586.693 (174)

ORIGEM :AC - 5832195000 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL
PROCED. :SÃO PAULO

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) :MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

ADV.(A/S) : JOÃO DE AMBROSIS PINHEIRO MACHADO

RECDO.(A/S) :EDISON MALUF

ADV.(A/S) :EDISON MALUF E OUTRO(A/S)

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, deu provimento ao recurso extraordinário. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falou pelo recorrente a Dra. Simone Andrea Barcelos Coutinho, Procuradora do Município. Plenário, 25.05.2011.

NULIDADE – JULGAMENTO DE FUNDO – ARTIGO 249, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Quando for possível decidir a causa em favor da parte a quem beneficiaria a declaração de nulidade, cumpre fazê-lo, em atenção ao disposto no artigo 249, § 2º, do Código de Processo Civil, homenageando-se a economia e a celeridade processuais, ou seja, alcançar-se o máximo de eficácia da lei com o mínimo de atividade judicante, sobrepondo-se à forma a realidade.

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 – LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas, presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000.

(Ementa publicada no DJe STF 119/2011, divulgação em 21.06.2011, publicação em 22.06.2011, p. 20.)

EXECUÇÃO FISCAL. ANTERIOR VENDA DE IMÓVEL. AUSÊNCIA DE REGISTRO NO CRI. FRAUDE A CREDORES. INOCORRÊNCIA.

APELAÇÃO/REEXAMENECESÁRIO Nº 0000646-42.2001.4.03.6115/SP (2001.61.15.000646-3/SP)

RELATOR: Juiz Federal Convocado CLAUDIO SANTOS

APELANTE: RICETTI MAQUINAS E METAIS LTDA

ADVOGADO: EDGAR FRANCISCO NORI e outro

APELANTE: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

APELADO: OS MESMOS

INTERESSADO: IND/ RICETTI LTDA

REMETENTE: JUÍZO FEDERAL DA 1 VARA DE SÃO CARLOS Sec Jud SP

No. ORIG.: 00006464220014036115 1 Vr SÃO CARLOS/SP

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE TERCEIRO. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO RETIDO NÃO RENOVADO. PENHORA DE IMÓVEL. AQUISIÇÃO, POR INCORPORAÇÃO, ANTERIOR À PROPOSITURA DA EXECUÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DA EFETIVAÇÃO DO NEGÓCIO À ÉPOCA EM QUE INDICADO, AINDA QUE POR ALTERAÇÃO DE CONTRATO SOCIAL NÃO AVERBADA NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS. NÃO ATENDIMENTO DO REQUISITO DO ART. 593, II, DO CPC. FRAUDE CONTRA CREDORES. NÃO CABIMENTO. SÚMULA Nº 195, DO STJ. FRAUDE À EXECUÇÃO NÃO CARACTERIZADA. REVERSÃO DA VERBA DE SUCUMBÊNCIA EM FACE DA UNIÃO. PARCIAL REFORMA.

1. Não se conhece de agravo retido se não renovado em apelação.

2. Incontroverso no processo que não houve a constituição e a transferência de domínio, dado que ausente a providência registral, é de se prestigiar a cópia da alteração do contrato social, registrada perante a Jucesp, porém não averbada no Cartório de Registro de Imóveis.

JURISPRUDÊNCIA

3. A análise desse documento oferece certeza quanto à sua contemporaneidade à data nele grafada, de modo que é possível concluir pela efetivação do negócio à época em que apontado.

4. É verdade que hábil à transmissão da propriedade imobiliária é a escritura de compra e venda devidamente registrada no Cartório de Registro de Imóveis competente, mas verifico, do conjunto documental, o elemento volitivo das partes na transmissão do bem, envolvendo contemporaneidade e posse direta. À época do negócio não havia a lide fiscal instaurada; assim, sobrepõe-se o fato à formalidade do registro.

5. Ausente, na conformação do caso, um dos pressupostos essenciais à caracterização de fraude, previstos no art. 593, II, do CPC, qual seja, a existência de prévia demanda capaz de reduzir o devedor à insolvência.

6. A hipótese dos autos trata de pretensão de reconhecimento de fraude contra credores, não sendo cabível essa discussão em embargos de terceiro, conforme enunciado da Súmula nº 195 do Superior Tribunal de Justiça, que não admite a anulação de ato jurídico no seio desta ação.

7. Revertida a responsabilidade pelo pagamento da verba de sucumbência à União, porquanto, apesar de ter sido a própria Embargante quem deu causa à demanda por não ter providenciado o registro no Cartório de Imóveis, a União, nestes embargos de terceiro, ofereceu resistência sustentando a caracterização de fraude à execução, de modo que se trata de ocorrência da qual gerou pretensão resistida.

8. Honorários advocatícios fixados em R\$ 2.000,00, forte no § 4º do art. 20 do CPC.

9. Precedente do e. STJ.

10. Agravo retido não conhecido. Apelação da União e reexame necessário improvidos. Apelação da Embargante provida.

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, não conhecer do agravo retido, negar provimento à apelação da União e ao reexame necessário e, por maioria, dar provimento à apelação da Embargante, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 28 de julho de 2011.

CLAUDIO SANTOS

Juiz Federal Convocado

(Ementa publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 12.08.2011, p. 570/571).

IMPOSTO DE RENDA. LEI N. 9.249/95. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS CONFORME A RENDA. CONSTITUCIONALIDADE.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000356-57.2010.4.03.6100/SP
(2010.61.00.000356-1/SP)

RELATOR: Desembargador Federal MÁRCIO MORAES

APELANTE: YKP CONSULTORIA E SISTEMAS LTDA

ADVOGADO: JOSE LUIZ ANGELIN MELLO e outro

APELADO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

No. ORIG.: 00003565720104036100 14 Vr SÃO PAULO/SP

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IRPJ. ADICIONAL DE 10%. TRIBUTO NOVO. INOCORRÊNCIA. PRINCÍPIOS DA PROGRESSIVIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. OBEDIÊNCIA.

1. De acordo com a Lei n. 9.249/95, a princípio, o contribuinte pessoa jurídica está submetido à tributação de sua renda pela incidência da alíquota de 15% sobre o lucro.

2. Se porventura o lucro apurado exceder a R\$ 20.000,00 no mês, R\$ 60.000,00 no trimestre ou R\$ 240.000,00 no ano, conforme for o período de apuração a que se sujeite, a parcela excedente sofre a incidência de uma alíquota adicional de 10%.

3. Não se trata de “novo imposto”, tal como sustenta a recorrente. A alíquota adicional corresponde ao próprio imposto de renda já existente, cuja finalidade foi apenas a de alterar a carga tributária sobre a parcela que, aos olhos do legislador, não justificaria a manutenção no patamar de 15%.

4. O lucro que eventualmente ultrapasse o limite estabelecido na lei sofre a tributação de 25% de imposto de renda, em evidente concretização do princípio da progressividade, que é próprio do tributo em questão, e do princípio da

JURISPRUDÊNCIA

capacidade contributiva (artigo 153, § 2º, inciso I, e artigo 145, § 1º, ambos da Constituição Federal). Precedentes da Corte.

5. Apelação a que se nega provimento.

ACÓRDÃO

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

São Paulo, 20 de outubro de 2011.

MARCIO MORAES

(Ementa publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 03.11.2011, p. 126/127).

RESPONSABILIDADE DOS EX-ADMINISTRADORES POR DÉBITOS FISCAIS. ALEGAÇÃO EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. NÃO-CABIMENTO.

AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0007190-09.2011.4.03.0000/SP (2011.03.00.007190-7/SP)

RELATOR: Desembargador Federal CARLOS MUTA

AGRAVANTE: BOMBRILO S/A

ADVOGADO: GLAUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO e
outro

AGRAVADA: DECISÃO DE FOLHAS

INTERESSADO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 2 VARA DE SÃO BERNARDO
DO CAMPO SP

No. ORIG.: 00012609820114036114 2 Vr SÃO BERNARDO DO
CAMPO/SP

EMENTA

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INOMINADO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. BACENJUD. PRECLUSÃO. CIÊNCIA EFETIVA DA DECISÃO. DEFESA PRELIMINAR. ILEGITIMIDADE PASSIVA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. VIA IMPRÓPRIA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. RECURSO DESPROVIDO.

1. A intervenção da executada nos autos ocorreu com a exceção de pré-executividade, em 09/03/2011, comprovando que a citação, em 28/02/2011, atingiu plenamente sua eficácia, dando-lhe ciência não apenas da existência da execução fiscal como de que, não garantido o Juízo, seria feita a penhora, observada a ordem de preferência do artigo 655 do Código de Processo Civil.

2. A preclusão, matéria de ordem pública, operou-se plenamente, sem que exista instrumentalidade processual que permita superar tal impedimento, até porque a defesa de interesse privado cabe ao respectivo titular a tempo e modo. A decisão, de que teve ciência a executada, não foi meramente ordinatória, pois foi além de ordenar a mera citação e, portanto, não se aplicam os julgados citados pela agravante. Continha, ao contrário, comando gravoso para ciência da empresa citanda, consistente em ordem específica e expressa de penhora, conforme preferência fixada pelo artigo 655 do Código de Processo Civil, priorizando, pois, a constrição de dinheiro, tanto assim que a decisão posterior, ora agravada, apenas ordenou fosse cumprido o anteriormente decidido, não permitindo restabelecer o prazo para exame da legalidade da medida.

3. Quando da oposição da exceção de pré-executividade já deveria ter sido garantido o Juízo para assim impedir a posterior constrição eletrônica de valores tal qual prevista na decisão, de cujo teor teve inequívoca ciência a executada. Ainda assim, não seria nem estaria plenamente assegurada a intangibilidade dos valores financeiros, dada a possibilidade de recusa da nomeação à luz de preferências legais e, mesmo após a penhora, a viabilidade de substituição conforme a ordem legal. Tudo isso, porém, seria possível discutir, com efeitos concretos, se não houvesse preclusão que, no caso, se consumou com o decurso do prazo para recorrer a partir da ciência da decisão que previu o gravame impugnado.

4. Acerca da ilegitimidade passiva do próprio contribuinte em virtude da responsabilidade exclusiva dos ex-administradores, não é viável o seu exame em exceção de pré-executividade, até porque a própria agravante afirmou, nos autos, pretender opor embargos à execução fiscal para discutir a autuação fiscal, em aspectos como existência, ou não, dos fatos geradores ou efetiva ocorrência dos fatos descritos no auto de infração, assim reconhecendo a própria necessidade de dilação probatória para enfrentar a controvérsia.

JURISPRUDÊNCIA

5. Afirmar que ex-administradores não tinham poderes ou atuaram com excesso, violando o estatuto social, para fins de ilegitimidade passiva do contribuinte para a execução fiscal, não é defesa que possa ser efetivada, no caso concreto, sem dilação probatória, pois imprescindível avaliar a própria existência e conteúdo das condutas societárias havidas, supostamente ilegais, examinando, portanto, não apenas o estatuto social isoladamente, e em si, mas igualmente fatos e operações societárias, negócios jurídicos firmados, documentos e provas de outra natureza acerca da controvérsia suscitada. A alegada existência de denúncia contra seus ex-administradores não é prova da ilegitimidade tributária, dado o diferencial e a autonomia das instâncias, não dispensando a discussão da matéria e a produção probatória respectiva na via apropriada.

6. Agravo inominado desprovido.

ACÓRDÃO

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

São Paulo, 29 de setembro de 2011.

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

(Ementa publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 03.11.2011, p. 130/131).

IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE DESPESAS DA EMPRESA CONTROLADA PELA EMPRESA CONTROLADORA. ART. 47 DA LEI N. 4506/64.

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0035405-82.1998.4.03.6100/SP
2006.03.99.008580-6/SP

RELATOR: Juiz Federal Convocado Rubens Calixto

APELANTE: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: MIRIAM APARECIDA P DA SILVA E LÍGIA
SCAFF VIANNA

APELADO: BANCO DE INVESTIMENTOS GARANTIA S/A

ADVOGADO: FRANCISCO ARINALDO GALDINO

EUNYCE PORCHAT SECCO FAVERET

REMETENTE: JUIZO FEDERAL DA 7 VARA SÃO PAULO Sec
Jud SP

No. ORIG.: 98.00.35405-0 7 Vr SÃO PAULO/SP

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IRPJ. APURAÇÃO DO LUCRO. EMPRESA CONTROLADORA. DEDUÇÃO DE DESPESAS DE EMPRESAS CONTROLADAS. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL. PROVIMENTO DA APELAÇÃO E DA REMESSA OFICIAL.

Remessa oficial e apelação contra sentença que julgou procedente o pedido para anular débito fiscal decorrente de auto de infração que glosou despesas lançadas nas demonstrações financeiras da autora, consistentes em despesas de empresas controladas por ela, para efeito de apuração do IRPJ nos anos de 1990 à 1994.

Para tanto, pautou-se nos §§ 1º e 2º do art. 47 da Lei 4.506/64, que assim definem as despesas operacionais, para efeito de dedução da base de cálculo do lucro operacional:

Tais dispositivos legais não autorizam a dedução de despesas operacionais de empresas coligadas ou controladas pela empresa controladora, mas somente de despesas próprias da empresa.

O laudo pericial, no qual se fiou a dita sentença, analisou o procedimento adotado pela autora sob o ponto de vista estritamente contábil, o que não alcança o cerne da lide, atinente à legalidade ou não de tal procedimento.

As denominadas “demonstrações contábeis consolidadas” são possíveis sob a ótica puramente contábil, mas isso não significa a sua admissibilidade pela legislação tributária.

O laudo pericial não leva em conta tais procedimentos e chega a conclusões bastante simplistas, desprezando, inclusive, o fato de que as empresas controladas pela autora tiveram diferentes resultados (lucros e prejuízos) em momentos distintos, o que certamente não poderia ser considerado de forma globalizada, sem atentar para os resultados que cada um destes períodos poderia acarretar.

A dedução de despesas de empresas controladas pela autora, em suas demonstrações financeiras, poderá implicar em redução indevida do IRPJ, posto

JURISPRUDÊNCIA

que o procedimento adotado, a par de não estar autorizado em lei, pode redundar em modificação dos valores a serem recolhidos.

Relevante é o fato de que a abstração de despesas das empresas controladas, quando estas, em certos períodos, reconhecidamente tiveram prejuízos, fatalmente acarretará redução indevida do lucro da empresa controladora, quando esta deduz, em seus resultados, despesas daquelas outras empresas.

Provimento da apelação e da remessa oficial.

Inversão dos ônus da sucumbência.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia TURMA D 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, 15 de setembro de 2011.

Rubens Calixto

Juiz Federal Convocado

(Ementa publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 03.11.2011, p. 200/201).

ICMS. ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS QUANDO HÁ INCENTIVO CONCEDIDO POR OUTRO ESTADO SEM APROVAÇÃO DO CONFAZ. QUESTÃO COM REPERCUSSÃO GERAL.

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
628.075

ORIGEM :AC - 70015282189 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL

PROCED. :RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S) :GELITA DO BRASIL LTDA

ADV.(A/S) :MARCELO SILVA POLTRONIERI E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. CUMULATIVIDADE. ESTORNO DE CRÉDITOS POR INICIATIVA UNILATERAL DE ENTE FEDERADO. ESTORNO BASEADO EM PRETENSA CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL INVÁLIDO POR OUTRO ENTE FEDERADO. ARTS. 1º, 2º, 3º, 102 e 155, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. 8º DA LC 24/1975. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA.

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não se manifestaram os Ministros Cezar Peluso, Gilmar Mendes e Cármen Lúcia.

Ministro JOAQUIM BARBOSA

Relator

(Ementa publicada no DJe STF 228/2011, divulgação em 30.11.2011, publicação em 01.12.2011, p. 11)

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. NORMA PREVISTA EM LEI ORDINÁRIA. VIOLAÇÃO AO ART. 146, III, DA CONSTITUIÇÃO. QUESTÃO SUBMETIDA A REPERCUSSÃO GERAL.

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
636.562

ORIGEM :AC - 25221919994047200 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4º REGIÃO

PROCED. :SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S) :UNIÃO

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

RECDO.(A/S) : JOSÉ LINO SCHAPPO

ADV.(A/S) :EUGÊNIO SALOMÃO RICHARD CÂMARA

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO – ADMINISTRATIVO - FINANCEIRO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. MARCO

JURISPRUDÊNCIA

INICIAL. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS PARA DISPOR SOBRE PRESCRIÇÃO. SUPREMACIA DAS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL POR FORÇA DA CONSTITUIÇÃO. ART. 173 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ART. 40, § 4º DA LEI 6.830/1980 (REDAÇÃO DA LEI 11.051/2004). ART. 146, III, B DA CONSTITUIÇÃO.

Possui repercussão geral a discussão sobre o marco inicial da contagem do prazo de que dispõe a Fazenda Pública para localizar bens do executado, nos termos do art. 40, § 4º da Lei 6.830/1980.

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestaram os Ministros Cezar Peluso e Cármen Lúcia.

Ministro JOAQUIM BARBOSA

Relator

(Ementa publicada no DJe STF 228/2011, divulgação em 30.11.2011, publicação em 01.12.2011, p. 11)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. COBRANÇA SOBRE A RECEITA BRUTA DA PRODUÇÃO. LEIS NºS 8.540/1992 E 10.256/2001.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 5000223-65.2010.404.7210/SC

RELATOR : RÔMULO PIZZOLATTI
APELANTE : SINDICATO DOS PRODUTORES RURAIS DE CAMPO ERÊ
ADVOGADO : LUCIANO BELTRAME
APELANTE : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
APELADO : OS MESMOS

EMENTA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. RECEITA BRUTA DA PRODUÇÃO. FOLHA DE SALÁRIOS. LEIS NºS 8.540, DE 1992, E 10.256, DE 2001. DIREITO DE RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA.

É indevida a contribuição social sobre a receita bruta da comercialização da produção, ao empregador rural pessoa física, por força das leis nº 8.540, de 1992, e 10.256, de 2001, tendo ele o direito de obter a restituição da diferença entre os valores recolhidos a tal título, nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da demanda, e os valores correspondentes à contribuição social sobre a folha de salários, contribuição essa cuja exigência ficou restaurada por força do reconhecimento da inconstitucionalidade das referidas leis.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª. Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento à apelação da parte demandante, à apelação da União e à remessa oficial, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 13 de dezembro de 2011.

Des. Federal RÔMULO PIZZOLATTI

Relator

(Ementa de acórdão disponibilizada no DE do TRF 4ª Região em 14.12.2011).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADICIONAIS NOTURNO, DE INSALUBRIDADE, DE PERICULOSIDADE, DE HORAS EXTRAS E DE TRANSFERÊNCIA. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO.

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5027997-12.2010.404.7100/RS

RELATOR : RÔMULO PIZZOLATTI

APELANTE : LIPON QUIMICA INDUSTRIAL LTDA.

JURISPRUDÊNCIA

ADVOGADO : NELSON WILIANS FRATONI RODRIGUES
: CARLOS PAIVA GOLGO
APELANTE : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
APELADO : Delegado - RECEITA FEDERAL DO BRASIL - Porto Alegre
: LEOMAR WAYERBACHER
: OS MESMOS
MPF : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

EMENTA

MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADICIONAIS NOTURNO, DE INSALUBRIDADE, DE PERICULOSIDADE, DE HORAS EXTRAS E DE TRANSFERÊNCIA. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO PROPORCIONAL.

1. É legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre os adicionais noturno, de periculosidade, de insalubridade, de horas extras e de transferência e décimo-terceiro salário proporcional, pago por ocasião da rescisão do contrato de trabalho.

2. Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento à apelação da União e à remessa oficial e negar provimento à apelação da impetrante, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 13 de dezembro de 2011.

Des. Federal RÔMULO PIZZOLATTI

Relator

(Ementa de acórdão disponibilizada no DE do TRF 4ª Região em 14.12.2011).

IPI. REVENDA DE PRODUTO PELO IMPORTADOR APÓS O DESEMBARAÇO ADUANEIRO. NÃO-INCIDÊNCIA.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 120078-PE (0014801-56.2011.4.05.0000)

AGRTE : FAZENDA NACIONAL

AGRDO : AM TRADING E COMERCIO LTDA

ADV/PROC : IVO DE LIMA BARBOZA e outros

ORIGEM : 7ª Vara Federal de Pernambuco (Especializada em Questões Agrárias) - PE

RELATORA : DESEMBARGADORA FEDERAL MARGARIDA CANTARELLI

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MERCADORIAS INDUSTRIALIZADAS IMPORTADAS. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. INCIDÊNCIA DE IPI. REVENDA DO PRODUTO. NOVA COBRANÇA. IMPOSSIBILIDADE.

I. O Superior Tribunal de Justiça firmou posicionamento no sentido de que, nas operações de importação, o imposto sobre produtos industrializados –IPI tem como fato gerador o seu desembaraço aduaneiro, nos termos do art. 46, I, do CTN, atribuindo-se ao importador não industrial, por equiparação, a qualidade de contribuinte, em consonância com o disposto no art. 51, I, também do CTN.

II. Uma nova cobrança do IPI no momento em que o importador realiza a revenda (já na saída do estabelecimento, e agora pelo preço praticado no mercado interno) somente se justificaria caso, após o desembaraço aduaneiro, houvesse uma nova industrialização do produto, o que não ocorre na presente hipótese. Precedentes: TRF5. Primeira Turma. APELREEX6203/PE. Rel. Des. Fed. Francisco Cavalcanti. Rel. p/ Acórdão Des. Fed. Manoel Erhardt. Julg. 7/4/2011. DJ 12/05/2011; TRF5. Terceira Turma. AGTR 111817/PE. Rel. Des. Fed. Conv. Frederico Wildson da Silva Dantas. Julg. 24/2/2011. DJ 11/3/2011.

III. Agravo de instrumento improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de AGRAVO DE INSTRUMENTO, em que são partes as acima mencionadas.

JURISPRUDÊNCIA

ACORDAM os desembargadores federais da Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, à unanimidade, em negar provimento ao agravo de instrumento, nos termos do voto da Relatora e das notas taquigráficas que estão nos autos e que fazem parte deste julgado.

Recife, 13 de dezembro de 2011.

Desembargadora Federal

MARGARIDA CANTARELLI

Relatora

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico TRF5 de 16.12.2011, p. 272).

EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA COM PREJUÍZOS FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE. NATUREZA DE RESULTADO CONTÁBIL E NÃO DE BEM.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 5015355-30.2011.404.0000/RS

RELATOR : OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA

AGRAVANTE : FASOLO ARTEFATOS DE COURO LTDA.

ADVOGADO : Cláudio Leite Pimentel

AGRAVADO : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL

EMENTA

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. GARANTIA DA EXECUÇÃO FISCAL. TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA. PREJUÍZOS FISCAIS. BACENJUD.

1. Não se pode obrigar o credor a receber, como garantia de dívida, Títulos da Dívida Agrária. E assim o é porque a execução, se não pode ser feita da forma mais gravosa ao devedor (artigo 620 do CPC), também não pode desviar-se de seu objeto principal, que é a satisfação da parte credora.

2. Os prejuízos fiscais não equivalem a dinheiro, e, por isso, não se enquadram no inciso I do artigo 11 da Lei das Execuções Fiscais. Ademais, os prejuízos fiscais não possuem natureza de bens, mas de resultado contábil negativo na

atividade da executada. Desse modo, mesmo que seja levado em conta para a possibilidade de abatimento, no débito consolidado em parcelamento, dos resultados negativos, a situação é a da existência de um crédito a favor do contribuinte que deverá ser objeto de apuração na via administrativa e, portanto, não pode ser considerado líquido.

3. Legitimamente recusados os bens indicados pela parte executada, e, em princípio, não havendo outros bens, correta a determinação de consulta ao BACENJUD, ainda mais porque a nova redação do art. 655 do CPC retira da utilização do BACENJUD seu caráter excepcional, na medida em que ele é o meio por excelência para acessar os depósitos ou aplicações em instituições financeiras, que, por sua vez, se encontram em primeiro lugar na ordem de preferência dos bens penhoráveis.

4. Agravo de instrumento improvido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo de instrumento, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 13 de dezembro de 2011.

Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona

Relator

(Ementa de acórdão disponibilizada no DE do TRF 4ª Região em 16.12.2011).

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. LEI N.º 10.865/04. RESTRIÇÕES AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. ART. 31, CAPUT. INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 21. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 5000265-04.2011.404.7203/SC

RELATOR : OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA

APELANTE : FRUTICOLA IPE LTDA/

ADVOGADO : SILVIO LUIZ DE COSTA

JURISPRUDÊNCIA

APELANTE : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
APELADO : OS MESMOS
MPF : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

EMENTA

MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA DO DIREITO À IMPETRAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. CONHECIMENTO PARCIAL DA APELAÇÃO DA UNIÃO. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. LEI N.º 10.865/04. RESTRIÇÕES AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. ART. 31, CAPUT. INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 21. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. PRESCRIÇÃO. DECRETO N.º 20.910/32. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

1. Tratando-se de mandado de segurança utilizado como sucedâneo de ação declaratória, não há falar em aplicação do prazo decadencial de 120 (cento e vinte) dias para a impetração, nos termos do disposto no art. 18 da Lei n.º 1.533/51, vigente na data do ajuizamento do writ, uma vez que tal pretensão não se sujeita a prazo decadencial ou prescricional.

2. Inexiste interesse recursal da União quanto às preliminares de impossibilidade de utilização do mandado de segurança para veicular pedido de compensação e de necessidade de que a compensação aguarde o trânsito em julgado da decisão, porquanto a sentença não reconheceu o direito à compensação, mas apenas ao aproveitamento extemporâneo dos créditos discutidos no presente mandamus.

3. A disciplina do regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, nos termos do disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal, foi relegada à lei. É ela quem deverá estipular quais as despesas passíveis de gerar créditos, bem como a sua forma de apuração, não havendo falar, em princípio, na manutenção de determinados créditos eternamente. O que hoje pode gerar crédito, amanhã, por força de revogação legítima da lei, pode não mais gerar.

4. O art. 31, caput, da Lei n.º 10.865/04, ao limitar temporalmente o aproveitamento dos créditos oriundos de bens incorporados ao ativo imobilizado, acabou por incorrer em ofensa ao direito adquirido, à regra da irretroatividade da lei tributária e ao princípio da segurança jurídica. Esta a conclusão da Corte Especial deste Tribunal, que, por ocasião do julgamento do Incidente de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança n.º

2005.70.00.000594-0/PR, reconheceu a inconstitucionalidade do caput do art. 31 da Lei n.º 10.865/04,

5. Assim, possível o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS advindos dos bens incorporados ao ativo imobilizado da empresa, na forma do art. 3º, inciso VI, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, na vigência do regime não cumulativo, sem a limitação temporal prevista no caput do art. 31 da Lei n.º 10.865/04.

6. Quanto à exclusão do direito à apuração de créditos de PIS e COFINS calculados com base nas receitas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, nos termos do disposto nos arts. 21 e 37 da Lei n.º 10.865/04, por implicar tal fato em aumento da base de cálculo das referidas exações, deverá submeter-se ao princípio da anterioridade nonagesimal.

7. A determinação de observância a tal primado, no entanto, restou prevista apenas em relação à contribuição ao PIS, consoante se verifica do disposto no art. 46 da Lei n.º 10.865/04, nada dispondo a lei sobre as idênticas alterações promovidas pelo referido diploma legal em relação à COFINS, as quais ficaram submetidas à regra geral do art. 53, que determinou que a Lei n.º 10.865/04 produziria efeitos a partir de 1º-05-2004.

8. As alterações promovidas pelo art. 21 da Lei n.º 10.865/04 no art. 3º da Lei n.º 10.833/03 (COFINS), portanto, deverão sujeitar-se à anterioridade nonagesimal, sendo desnecessário idêntico provimento em relação à contribuição ao PIS, uma vez que tal já foi determinado pelo art. 46 da Lei n.º 10.865/04.

9. Cuidando-se de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS referentes às aquisições de bens do ativo permanente, o qual se dá temporalmente, de forma estendida, de acordo com os encargos de depreciação e de amortização (arts. 305 e 324 do RIR/99), bem como em relação às despesas financeiras atinentes a empréstimos e financiamentos, e considerando que a ação foi ajuizada em 30-04-2009 e que a Lei n.º 10.865/04 vedou o aproveitamento dos referidos créditos a partir de 1º-05-2004 (art. 21) e de 1º-08-2004 (arts. 31, caput, e 37), respectivamente, não existem parcelas a serem declaradas prescritas.

10. Segundo jurisprudência pacífica do egrégio STJ, tratando-se de créditos escriturais, não há incidência de correção monetária, por ausência de previsão legal, salvo na hipótese de óbice proporcionado pelo Fisco para o seu aproveitamento.

11. Considerando que a Lei n.º 10.865/04 limitou indevidamente o direito ao creditamento de valores de PIS e COFINS no regime não cumulativo, deverão tais créditos ser corrigidos monetariamente, a partir da data do óbice indevido até o trânsito em julgado da decisão, pela taxa SELIC.

12. Sentença parcialmente reformada.

JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento à apelação da parte impetrante, conhecer em parte da apelação da União e, na parte em que conhecida, dar-lhe parcial provimento e dar parcial provimento à remessa oficial, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 13 de dezembro de 2011.

Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona

Relator

(Ementa de acórdão disponibilizada no DE do TRF 4ª Região em 16.12.2011).

DRAWBACK. PENA DE PERDIMENTO EM RAZÃO DE FALTA DO ARRENDATÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE ALCANÇAR A ARRENDADORA.

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA 97708-CE

(2005.81.00.016299-6).

APTE : FAZENDA NACIONAL

APDO : LEASEWELL LIMITED

REMTE : JUÍZO DA 4ª VARA FEDERAL DO CEARÁ (FORTALEZA).

ORIGEM : JUÍZO DA 4ª VARA FEDERAL DO CEARÁ.

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL MANOEL DE OLIVEIRA ERHARDT.

ACÓRDÃO

ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO DE AERONAVE. REGIME DRAWBACK. APRESENTAÇÃO DE GARANTIA. NECESSIDADE. CONTRATO DE ARRENDAMENTO. INÉRCIA DO ARRENDATÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. INCONTAGIABILIDADE DA PENA À ARRENDADORA. NECESSIDADE DE GARANTIA DO CONTRADITÓRIO PARA A LEGÍTIMA PROPRIETÁRIA. ORDEM MANTIDA.

1. A impetrante, sediada na Irlanda, firmou com empresa nacional contrato de arrendamento operacional (leasing) de uma aeronave, sem opção de compra, pelo prazo de 4 (quatro) anos.

2. Dando início ao trâmite necessário à importação do bem, a empresa arrendatária requereu ao Fisco a concessão do regime de admissão temporária para utilização econômica (DRAWBACK), que admite que os bens importados de forma não definitiva ao país se sujeitem ao recolhimento de impostos de forma proporcional ao tempo de permanência no território nacional, suspendendo-se a exigibilidade do tributo restante, mediante a apresentação de garantia idônea correspondente ao saldo do imposto devido.

3. Deixando de apresentar a garantia exigida para fins de finalização do procedimento, a arrendatária foi intimada acerca da instauração de processo administrativo, que culminou, diante de sua inércia, na lavratura do auto de infração e aplicação de pena de perdimento do bem.

4. Apesar de a retenção da mercadoria, bem como a posterior decretação de seu perdimento haver se dado, em princípio, em observância da legislação aduaneira, precedida de regular procedimento administrativo, em nenhum momento foi a impetrante, arrendadora e legítima proprietária da mercadoria, notificada para se manifestar sobre o caso, sujeitando-se, tão-somente, aos prejuízos decorrentes do ato infracional de terceiros.

5. A apreensão visando a aplicação da pena de perdimento de mercadorias, por ser medida drástica, apenas se justifica em situações excepcionais, mediante processo administrativo fiscal em que seja assegurado o contraditório e ampla defesa ao legítimo proprietário do bem.

6. É vedado, no ordenamento jurídico pátrio, que a pena, administrativa ou penal, passe da pessoa do infrator.

7. Remessa oficial e apelação improvidas.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de AMS 97708-CE, em que são partes as acima mencionadas, ACORDAM os Desembargadores Federais da Primeira Turma do TRF da 5ª. Região, por unanimidade, em NEGAR PROVIMENTO À REMESSA OFICIAL E À APELAÇÃO, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte do presente julgado.

Recife, 15 de dezembro de 2011.

Manoel de Oliveira Erhardt

RELATOR

JURISPRUDÊNCIA

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico TRF5 de 19.12.2011, p. 232).

PIS E COFINS. RECEITA FINANCEIRA DECORRENTE DE FINANCIAMENTO PRÓPRIO. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 5004916-76.2011.404.7107/RS

RELATOR : OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA
APELANTE : LOJAS COLOMBO S/A - COMÉRCIO DE UTILIDADES DOMÉSTICAS
ADVOGADO : JULIO CESAR BECKER PIRES
APELANTE : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
APELADO : OS MESMOS

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. LEI COMPLEMENTAR Nº 118/05. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. VENDAS A PRAZO CUSTEADAS COM RECURSOS PRÓPRIOS DA EMPRESA. JUROS. RECEITA FINANCEIRA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. DECRETO Nº 5.442/05. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

1. Segundo orientação desta Corte, tratando-se de ação ajuizada após o término da vacatio legis da Lei Complementar nº 118/05 (ou seja, após 08-06-2005), objetivando a restituição ou compensação de tributos que, sujeitos a lançamento por homologação, foram recolhidos indevidamente, o prazo para o pleito é de cinco anos, a contar da data do pagamento antecipado do tributo, na forma do art. 150, § 1º e 168, inciso I, ambos do CTN, c/c art. 3º da LC n.º 118/05. Esse entendimento restou confirmado pelo STF no RE nº 566.621/RS, com julgamento concluído na sessão de 04-08-2011. Alteração, pelo STJ, da sua orientação primitiva, para se adequar ao decidido pela Suprema Corte.

2. Tendo a ação sido ajuizada em 16-02-2009, encontra-se fulminada a pretensão da demandante de discutir os recolhimentos efetuados anteriormente a 16-02-2004.

3. Do ponto de vista da tributação sobre o faturamento, a compra e venda a prazo com a inclusão de encargos financeiros pelo diferimento do pagamento, cujo financiamento é arcado pelo próprio vendedor, não importa no surgimento

de dois negócios jurídicos, um de compra e venda e outro de financiamento do preço a prazo, isso porque o acréscimo no valor, decorrente da postergação do pagamento concedido pelo vendedor e por ele suportado até o adimplemento, representa a contraprestação do adquirente - o preço do bem adquirido a prazo. Para haver despesa financeira propriamente dita há que existir a intervenção de uma instituição financeira, o que não se verifica nos caso dos autos.

4. A receita decorrente dos juros cobrados nas vendas a prazo financiadas pela própria empresa não são alcançadas pela redução a zero da alíquota do PIS e da COFINS, prevista no Decreto nº 5.442/05.

5. Não obstante a pouca complexidade da demanda, a qual não exigiu maiores intervenções do Procurador da Fazenda Nacional, verifica-se que os honorários advocatícios de sucumbência fixados na sentença (R\$ 5.000,00, correspondente a aproximadamente 0,018% do valor atribuído à causa), resultaram em valor ínfimo, autorizando a sua fixação em patamar superior (R\$ 15.000,00, atualizado na forma do disposto no art. 1º-F da Lei nº 9.494/96, em sua redação atual).

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª. Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação da parte autora e dar provimento à apelação da União, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 13 de dezembro de 2011.

Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona

Relator

(Ementa de acórdão disponibilizada no DE do TRF 4ª Região em 19.12.2011).

