

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO IX - EDIÇÃO 33 - MARÇO 2012

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 IX – Edição 33 – Março 2012

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2012
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

EVANDRO AZEVEDO NETO

Bacharel em Direito pela Universidade da Amazônia. Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Mestrando em Direito Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e da PUC-Paraná, e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

JOÃO RICARDO DIAS DE PINHO

Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Diretor do Departamento de Normas e Jurisprudências do TCE/MS. Advogado.

JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI

Especialista pela Escola da Magistratura do Paraná. Professor de Direito Tributário da Uninorte. Membro do Instituto de Direito Tributário de Londrina. Advogado.

MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ

Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Mestre em Direito Negocial pela UEL. Professor do IBET, PUC/Londrina e Escola da Magistratura do Paraná. Membro do Instituto de Direito Tributário de Londrina. Advogado.

MARCOS EDUARDO MUNIZ SILVA

LL.M. em Direito Internacional Tributário na Universidade de Leiden – International Tax Center – Holanda (2011). MBA em Gestão Tributária na Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI (2010). Especialista em direito tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - COGEAE (2007). Graduado em direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (2005).

RAFAEL PINHEIRO LUCAS RISTOW

Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e em Economia pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Pós-graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas. Advogado em São Paulo. Relator da Quinta Turma Disciplinar do Tribunal de Ética e Disciplina da OAB/SP. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo.

SUMÁRIO

ARTIGOS	11
RESP N. 1.120.295 E A MUDANÇA RADICAL NO POSICIONAMENTO DO STJ SOBRE PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA	13
<i>Evandro Azevedo Neto</i>	
<i>Rafael Pinheiro Lucas Ristow</i>	
Introdução	13
1. Análise do Recurso Especial n. 1.120.295	15
2. Inaplicabilidade do artigo 219, § 1º, do Código de Processo Civil às lides tributárias	19
3. Não submissão à sistemática dos recursos repetitivos	29
4. Síntese conclusiva	37
Referências	38
AINDA O FUNRURAL: JURISPRUDÊNCIA DIVERGENTE SOBRE OS EFEITOS DA LEI 10.256/01	43
<i>João Ricardo Dias de Pinho</i>	
Introdução	43
1. Divergência jurisprudencial: efeitos da Lei 10.256/01	44
2. Dos enunciados, proposições e normas de incidência da contribuição para o Funrural na linha do tempo	48
3. Dúvidas que constituem o pano de fundo da discussão	54
4. Conclusão	60
INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA: APLICAÇÃO DO ARTIGO 174, PARÁGRAFO ÚNICO, I, DO CTN	63
<i>Marcelo de Lima Castro Diniz</i>	
<i>João Victor Ribeiro Aldinucci</i>	
1. Introdução	63
2. Prescrição tributária	63
3. Ciclo de positivação do direito tributário	69
4. Incidência da nova redação do artigo 174, parágrafo único, inciso I, do CTN	71
5. Conclusões	76

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS APÓS A EDIÇÃO DA LEI N. 11.638/07 <i>Marcos Eduardo Muniz Silva</i>	79
1. Introdução	79
2. O ágio na aquisição de participações societárias e seu fundamento econômico	80
3. O tratamento contábil do ágio dado pela Lei 11.638/07 e pelo Pronunciamento Técnico CPC n. 15	92
4. Eventuais reflexos das novas normas contábeis na formação e mensuração fiscal do ágio	94
5. O tratamento fiscal do ágio nas incorporações	98
6. O tratamento contábil do ágio nas incorporações	100
7. Conclusão	103
8. Referências	105
PARECER	107
INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS POR LEI E REVOGADOS POR RESOLUÇÃO – ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE – INTELIGÊNCIA DA RESOLUÇÃO NORMATIVA DA ANEEL 234/2006, DA LEI 5655/71 E DA M.P. 2199-14/2001 – INCENTIVOS PARA DESENVOLVIMENTO REGIONAL OU SETORIAL OBJETIVAM BENEFICIAR O INVESTIDOR DIRETAMENTE E SÓ INDIRETAMENTE O CONSUMIDOR PELA CRIAÇÃO DE SERVIÇO ANTES INEXISTENTE – PARECER. <i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	109
PARECER PGFN N. 1455/2012 <i>Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional</i>	141
JURISPRUDÊNCIA	149

ARTIGOS

RESP N. 1.120.295 E A MUDANÇA RADICAL NO POSICIONAMENTO DO STJ SOBRE PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA

Evandro Azevedo Neto

Rafael Pinheiro Lucas Ristow

Introdução

O instituto da prescrição tributária é tema de extrema importância no ordenamento jurídico, principalmente porque objetiva a segurança jurídica na relação entre o Fisco e os contribuintes¹.

No que tange à seara tributária, a importância da prescrição é tão elevada que a própria Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, alínea “b”, determinou que tal instituto somente poderia ser regido por meio de lei complementar.

O Código Tributário Nacional, embora tenha sido criado por meio de lei ordinária (Lei n. 5.172/66), foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com “status” de lei complementar², permitindo que tal

1. Nesse sentido, afirma José Eduardo Soares de Melo (2007, p. 224) que “o periclitamento do direito é justificável não só porque as relações jurídicas não devem ser perpétuas, tornando-se imprescindível sua estabilização no tempo, mas também porque a inércia revela negligência da Fazenda, que não pode ser prestigiada, não devendo o sujeito passivo manter indefinidamente os elementos e documentos relativos a seus negócios, patrimônio etc.”

2. Nesse sentido são as lições de Hugo de Brito Machado (2004, p. 89/90): “Muitos afirmam que o Código Tributário Nacional é hoje uma lei complementar, não obstante tenha sido aprovado como lei ordinária. A afirmação precisa ser explicada. Na verdade o Código Tributário Nacional continua sendo uma lei ordinária. Ocorre que ele trata de matéria que, hoje, está reservada a lei complementar. Matéria que hoje somente por lei complementar pode ser tratada. Assim, é evidente que os seus dispositivos,

“codex” dispusesse sobre a prescrição tributária, mais especificamente em seu artigo 174.

O instituto da prescrição tributária sempre ocupou lugar de destaque nas discussões acadêmicas e jurisprudenciais, ensejando diversos debates e estudos sobre o tema.

Em relação ao seu termo inicial, a grande celeuma residia no significado do termo “constituição definitiva” do crédito tributário empregado pelo artigo 174, “caput”, do Código Tributário Nacional³ para estabelecer o “dies a quo” do prazo prescricional.

Por outro lado, no que concerne ao termo interruptivo do curso do prazo prescricional, o CTN originariamente previa no inciso I do referido artigo 174 a citação válida do devedor como uma das hipóteses de interrupção da prescrição.

Tal regramento foi alterado pela Lei Complementar n. 118/2005, cuja vigência, nos termos do seu artigo 4^o, ocorreu em 09/06/2005⁵, por meio da qual se modificou o termo “ad quem” da contagem do prazo prescricional para a data do despacho do juiz por meio do qual se determinar a citação do devedor em relação ao respectivo executivo fiscal⁶:

Não obstante a matéria parecer pacificada perante a jurisprudência e doutrina pátrias, o Superior Tribunal de Justiça, por meio do julgamento

que tratam de matéria hoje privativa de lei complementar, só por essa espécie normativa podem ser alterados.”

3. “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua **constituição definitiva**.” (Destacamos)

4. “Art. 4^o Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3^o, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei n^o 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.”

5. Considerando que a mencionada Lei Complementar n. 118/2005 foi publicada no dia 09/02/2005.

6. Como reconhecido no julgamento do Recurso Especial n. 999.901, realizado, inclusive, sob a sistemática dos recursos repetitivos, prevista no artigo 543-C, do CPC, a LC n. 118/2005 deve ser aplicada às ações judiciais cujo despacho citatório tenha ocorrido após à sua vigência, ainda que a ação judicial tenha sido ajuizada anteriormente.

do recurso especial n. 1.120.295, alterou por completo o cenário aparentemente solidificado sobre a matéria, gerando importantes desdobramentos até os dias atuais.

Isso porque, no referido acórdão de relatoria do Ministro Luiz Fux, o STJ, ao analisar a eventual ocorrência de prescrição em um determinado feito executivo, aplicou a regra prescricional contida no artigo 219, §1º, do Código de Processo Civil em detrimento das regras contidas no CTN e na Lei Complementar n. 118/05.

Em termos práticos, a aplicação do referido dispositivo do CPC implica alteração no termo final da prescrição para a data do ajuizamento da execução fiscal ao invés da data da citação do devedor (CTN) ou do despacho citatório (LC n. 118/05).

Em que pese o posicionamento do eminente Ministro Luiz Fux, tal entendimento, salvo melhor juízo, não se aplica às questões tributárias, pois deturpa as regras introduzidas tanto pelo CTN, quanto pela Lei Complementar n. 118/05, conforme se demonstrará no presente estudo.

Não bastasse isso, o referido recurso especial foi julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, o que poderia levar ao entendimento, a nosso ver equivocado, de que tal argumento, qual seja, a aplicação do artigo 219, §1º, do CPC, não mais poderia ser objeto de discussão perante o STJ e Tribunais de 2ª Instância. Ocorre que, como pretendemos demonstrar a seguir, mencionado entendimento também não se sustenta.

1. Análise do Recurso Especial n. 1.120.295

Em 02/10/2009, foi distribuído ao ilustre Ministro Luiz Fux, à época integrante do Superior Tribunal de Justiça, o recurso especial n. 1.120.295 interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

Referido apelo especial versava sobre questão consolidada na jurisprudência: o termo inicial do prazo prescricional relativo a créditos tributários declarados e não pagos.

Tendo em vista o tema discutido, o mencionado Ministro, em 11/03/2010, submeteu o recurso especial em questão ao regime dos recursos repetitivos.

Ato contínuo, o recurso especial em tela foi julgado pela Primeira Seção do STJ. Acompanhando o entendimento pacífico sobre a matéria, restou decidido que “o ‘dies a quo’ do prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário declarado, mas não pago, é a data do vencimento da obrigação tributária expressamente reconhecida”.

Ocorre que, fixado o termo inicial da prescrição, fez-se necessária, para o deslinde do caso concreto, a apreciação do termo final do prazo prescricional, discussão que, a nosso ver, não estava submetida à sistemática dos recursos repetitivos, como será oportunamente abordado no decorrer deste estudo.

Em relação à referida questão, “dies ad quem” da prescrição, o Ministro Relator decidiu que a interrupção do prazo prescricional não se daria pela citação válida do devedor (redação originária do artigo 174, I, do CTN), nem pelo despacho citatório (LC n. 118/05), mas, sim, pelo ajuizamento do feito executivo.

Para fundamentar tal entendimento, foi trazido à baila o artigo 219, §1º, do Código Processo Civil, que estabelece que a interrupção da prescrição pela citação retroage à data da propositura da ação. Confira-se:

(...)

13. Outrossim, o exercício do direito de ação pelo Fisco, por intermédio de ajuizamento da execução fiscal, conjura a alegação de inação do credor, **revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se**, desde a constituição definitiva do crédito tributário, **até a data em que se**

der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).

14. O Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, **conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo**, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional. (REsp 1120295/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010) (Destacamos)

Vale destacar que o mencionado entendimento não encontra guarida em julgados pretéritos do Superior Tribunal de Justiça sobre matérias tributárias, tanto que, ao se analisar os acórdãos apontados como seus precedentes⁷, verifica-se que todos se referem, tão somente, ao termo inicial da prescrição.

Na realidade, a decisão proferida nos autos do recurso especial n. 1.120.295 contrariou o entendimento consolidado pelo STJ no que tange ao termo final da prescrição.

A referida Corte já havia reconhecido, expressamente, a inaplicabilidade do artigo 219, §1º, do CPC para demandas tributárias. Confira-se:

7. Os acórdãos citados como precedentes no julgamento do recurso especial n. 1.120.295 foram o ERESP n. 658.138/PR, o RESP n. 850.423/SP, o AGRG nos ERESP n. 638.069/SC e o RESP n. 962.379/RS. Todos tratam somente do termo inicial do prazo prescricional em casos de débitos declarados e não pagos. O outro acórdão apontado como precedente (RESP n. 686.834/RS), por sua vez, contraria o posicionamento adotado pelo STJ no recurso especial n. 1.120.295, haja vista que reconhece que “para as execuções fiscais de créditos tributários ajuizadas antes da vigência da Lei Complementar 118/2005, **apenas a citação pessoal do devedor constitui causa hábil a interromper a prescrição**, não se aplicando a disposição da Lei 6.830/80 (LEF)” (destacamos).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – PRAZO PRESCRICIONAL – INTERRUÇÃO – CITAÇÃO VÁLIDA – REDAÇÃO ORIGINAL DO ARTIGO 174, PARÁGRAFO ÚNICO, I, DO CTN – ERRO MATERIAL – OCORRÊNCIA – ANÁLISE DE MATÉRIA ESTRANHA AOS AUTOS – POSSIBILIDADE DE EFEITOS INFRINGENTES – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS.

1. Os embargos declaratórios são cabíveis para a modificação do julgado que se apresenta omissivo, contraditório ou obscuro, bem como para sanar possível erro material existente na decisão.

2. Procede a afirmação da embargante acerca da existência de erro material quanto à questão tratada no recurso especial.

3. **A prescrição do crédito tributário vem disciplinada no CTN e, por exigência constitucional, somente por lei complementar pode ser tratada. Assim, não se aplica a regra do art. 219, § 1º, do CPC**, segundo o qual a interrupção da prescrição retroage à data da propositura da ação, se a citação for válida. **Aplica-se o disposto no art. 174, parágrafo único, I, do CTN.**

Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para sanar o erro material e negar provimento ao recurso especial da FAZENDA NACIONAL.

(EDcl no AgRg nos EDcl no REsp 1038753/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/11/2008, DJe 28/11/2008) (destacamos)

Vale destacar também que um ano antes do julgamento do REsp n. 1.120.295, o mesmo Ministro Luiz Fux havia afetado à sistemática dos recursos repetitivos o REsp n. 999.901, no qual restou decidido que, antes da vigência da Lei Complementar n. 118/05, somente a citação do devedor interrompia a prescrição e, após a vigência da referida lei complementar, o despacho citatório passou a possuir o efeito de interromper o prazo prescricional.

Note-se ainda que essa suposta alteração radical no posicionamento sobre o “dies ad quem” da prescrição perpetrada pelo REsp n. 1.120.295 não foi sequer precedida por debate entre os ministros, uma vez que o

voto proferido pelo Ministro Luiz Fux foi acompanhado por unanimidade pelos demais julgadores que compunham a Primeira Seção do STJ.

Diante do cenário acima delineado, instaurou-se grande insegurança jurídica e apreensão na comunidade jurídica, uma vez que não bastasse o julgamento do recurso especial modificar completamente o entendimento anteriormente consolidado sobre o termo final da prescrição, o Fisco pode alegar – e vem alegando desde então –, que essa questão também foi submetida ao regime dos recursos repetitivos e não mais pode ser discutida nem pelo STJ nem pelos Tribunais de 2ª Instância pátrios.

Todavia, por meio do presente estudo, pretendemos demonstrar a impossibilidade da aplicação do artigo 219, §1º, do CPC às questões tributárias, bem como que a interpretação dada pelo STJ sobre a matéria no julgamento do REsp n. 1.120.295 não foi submetida à sistemática dos recursos repetitivos.

2. Inaplicabilidade do artigo 219, § 1º, do Código de Processo Civil às lides tributárias

2.1 Inaplicabilidade do artigo 219, § 1º, do CPC diante da impossibilidade de lei ordinária versar sobre prescrição tributária

Conforme denotado no tópico anterior, não há que se falar, a nosso ver, na aplicação do artigo 219, § 1º, do CPC aos casos tributários, sob pena de manifesta afronta à segurança jurídica. Isso porque, para se tratar de matéria prescricional tributária, são necessários requisitos específicos, os quais, “data maxima venia”, certamente, não foram observados quando do julgamento do mencionado REsp n. 1.120.295.

Com efeito, inicialmente, cumpre demonstrar que, para se tratar de matéria prescricional tributária, é essencial, nos termos do ordenamento constitucional de regência, que tal instituto seja disciplinado por meio de

lei complementar, tal como reza o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, que assim determina:

Art. 146. **Cabe à lei complementar:**

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição** e decadência tributários; (destacamos)

Fica claro, portanto, que, no que se refere à prescrição tributária, somente lei complementar poderá versar sobre a sua aplicação, tal qual é o caso do Código Tributário Nacional, que, conforme mencionado alhures, embora seja uma lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com “status” de lei complementar, sendo o instrumento legislativo competente, portanto, para tratar deste instituto.

O regramento relativo à prescrição, como já dito, está consubstanciado no artigo 174, parágrafo único, do CTN, cuja redação original, previa que, dentre as causas interruptivas de prescrição, encontra-se a citação válida do devedor. Confira-se:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pela citação pessoal do devedor.

Tal instituto foi alterado posteriormente pela Lei Complementar n. 118/05, vigente a partir de 9 de junho de 2005, modificando a referida redação de modo a considerar a data do despacho do Juiz determinando a citação como marco interruptivo da prescrição. Confira-se:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

Não obstante isso, o STJ, por meio do mencionado recurso especial n. 1.120.295, entendeu que o “marco interruptivo atinente a prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo”.

Tal entendimento decorre da aplicação ao caso do disposto no artigo 219, §1º, do Código de Processo Civil.

Ocorre que, a nosso ver, o dispositivo em questão não é aplicável às lides tributárias, uma vez que, como já dito, a prescrição tributária é matéria sujeita à normatização por lei complementar e o Código de Processo Civil foi aprovado por meio de lei ordinária (Lei Ordinária n. 5.869/73).

A doutrina pátria é unânime, ao reconhecer que a prescrição tributária é matéria reservada à lei complementar e que o Código Tributário Nacional é veículo competente para sua normatização. Confira-se a respeito as lições de Cleide Previtalli Cais (2004, p. 695):

A decadência e a prescrição, em matéria tributária, somente podem ser versadas, privativamente, mediante a lei complementar, nos termos do art. 146, III, b, da CF, estando sedimentado o entendimento de que as normas objeto do Código Tributário Nacional têm natureza de lei complementar, podendo versar sobre as matérias objeto do art. 146 da CF.

Nesse mesmo sentido aduz Luciano Amaro (2012, p. 195/196):

Assim, se o Código Tributário Nacional (lei ordinária) regulava, por exemplo, a matéria de norma gerais de direito tributário, e se a Constituição de 1967 (como continua fazendo a atual) passou a exigir

lei complementar para regular essa matéria, resulta que o Código Tributário Nacional só pode ser alterado por lei complementar. Não porque seja uma lei complementar, mas porque a Constituição, agora (desde 15-1-1967) exige lei complementar para cuidar do assunto.

O posicionamento doutrinário acima mencionado encontra total guarida nas decisões proferidas por nossos Tribunais.

O STJ, em julgamento de relatoria do próprio Ministro Luiz Fux, já se manifestou no sentido de que lei ordinária, naquele caso a Lei n. 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais)⁸, não teria o condão de alterar o termo final de prescrição determinado por lei complementar, Código Tributário Nacional. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO - CITAÇÃO DO DEVEDOR - PREVALÊNCIA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - IMPOSSIBILIDADE DE INTERRUPÇÃO POR MERO DESPACHO QUE ORDENA A CITAÇÃO - JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é uniforme no sentido de que, em se tratando de execução fiscal, a prescrição só se interrompe com a citação do devedor, dando-se prevalência ao CTN sobre a lei ordinária que determina que a interrupção se opera, apenas, com o despacho que ordena a citação.

2. 'No processo de execução fiscal, o despacho ordenando a citação do executado, por si, não produz o efeito de interromper a prescrição (Lei n. 6.830/80, art. 8º, § 2º, c/c os arts. 219, § 4º, CPC, e 174, CTN). Persistência do prazo quinquenal.

Jurisprudência uniformizadora estadeada em Embargos de Divergência (Primeira Seção do STJ). RESP 182429/PR, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ 06/05/2002'

3. Recurso especial conhecido e provido.

8. "§ 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição."

(REsp 401525/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/08/2002, DJ 23/09/2002, p. 243)

A mais alta corte do Poder Judiciário Brasileiro também já se posicionou no mesmo sentido, quando do julgamento realizado nos autos do recurso extraordinário n. 556.664/RS, em relação à aplicação ou não da Lei n. 8.212/91, que determinou o prazo prescricional de 10 (dez) anos em relação aos débitos de natureza previdenciária.

No referido julgamento, o Plenário do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que resulta em clara afronta ao texto constitucional qualquer modificação de normas gerais de direito tributário, especialmente sobre prescrição, por meio de lei ordinária, já que a matéria é afeta à lei complementar, senão vejamos:

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

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

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

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

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

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

(STF, RE n. 556.664-RS, Tribunal Pleno, Min. Gilmar Mendes, DJU 14/11/2008). (destacamos)

Assim, diante do posicionamento pacífico da jurisprudência de regência e do entendimento doutrinário mais abalizado, de que a prescrição é matéria afeta a lei complementar, não há que se falar na aplicação do que preceitua o § 1º, do artigo 219, do CPC em relação à prescrição em matéria tributária, notadamente pelo fato de que o Código de Processo Civil se trata de lei ordinária.

De igual forma, não cabe eventual alegação de que o Código Tributário Nacional seria omissivo quanto à possibilidade de os efeitos da prescrição retroagirem à data do ajuizamento da ação, de modo que caberia ao Código de Processo Civil reger a matéria.

Isso porque o simples fato de o Código Tributário Nacional não vedar tal prática não autoriza o legislador ordinário a adentrar no campo

de competência da lei complementar, qual seja, a definição dos marcos temporais para a contagem da prescrição tributária.

Admitir que o prazo determinado para a ocorrência da prescrição, qual seja a citação do executado, nos termos da redação original do artigo 174, do CTN, possa sofrer retroação, representa uma verdadeira definição de novo termo interruptivo da prescrição tributária, o que somente pode ser veiculado, consoante já mencionado, por meio de lei complementar.

Assim, não se pode falar em suposta lacuna do Código Tributário Nacional que seria preenchida por lei ordinária, em especial pelo § 1º do art. 219 do CPC, mas, sim, a criação de um novo marco temporal para a interrupção da prescrição tributária, o que é vedado à lei ordinária, e que, em última instância, afrontaria diretamente o que preceitua o artigo 174, parágrafo único, I, do CTN e, ainda, o previsto no art. 146, III, “b”, da Constituição Federal.

2.2 Inaplicabilidade do artigo 219, § 1º, do CPC diante da teoria da especificidade ou especialidade das normas

Não bastasse o fato de que a prescrição tributária não pode ser tratada por meio de lei ordinária, há mais outro motivo pelo qual o artigo 219, §1º, do CPC não é aplicável às lides tributárias.

Como é cediço, a Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro⁹ traz, em seu bojo, orientações para a aplicação legislativa no ordenamento jurídico pátrio.

Dentre os regramentos consubstanciados na referida lei, encontra-se a teoria da especialidade (ou especificidade) das normas, a qual, em linhas gerais, firma o entendimento de que, em caso de conflito, as normas

9. Atual denominação dada pela Lei n. 12.376/10 à Lei de Introdução ao Código Civil.

especiais deverão prevalecer sobre as leis gerais (“lex specialis derogat lex generalis”).

É o que determina o artigo 2º, § 2º, do Decreto-Lei n. 4.657/42. Confira-se:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

(...)

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior. (Destacamos)

Verifica-se, da redação do mencionado dispositivo legal, portanto, que, diante de controvérsia, as normas de caráter especial prevalecerão diante das normas de caráter geral.

No que se refere à prescrição tributária, conforme entendemos, o mencionado dispositivo legal deve ser prontamente aplicável, já que, em relação a este instituto, o Código Tributário Nacional é soberano, notadamente ao definir todos os aspectos relevantes à sua incidência, desde o seu termo inicial – constituição definitiva do crédito tributário –, prazo de duração – 5 (cinco) anos – e o termo “ad quem”, identificado, dentre outros – o qual interessa ao presente estudo –, pelo despacho por meio do qual se determina a citação do devedor em relação ao valor executado.

Desta forma, tratando-se o CTN de lei especial, deve este diploma legal prevalecer sobre quaisquer determinações gerais sobre o tema, notadamente diante do que preceitua o § 1º, do artigo 219, do CPC.

Em outras palavras, não poderia o artigo 219, § 1º, do Código de Processo Civil, que trata sobre cobranças cíveis, prevalecer sobre o artigo 174, inciso I, do Código Tributário Nacional e sobre a Lei Complementar n. 118/2005, que versam sobre situação específica, prescrição em execução fiscal, sob pena de ofensa ao princípio da especificidade das normas.

Nesse sentido, são as orientações de Leandro Paulsen (2007, p. 1126):

Inaplicabilidade da retroação ao ajuizamento da ação prevista no §1º do art. 219 do CPC. O CTN enquanto lei de normas gerais de Direito Tributário, sob reserva de lei complementar, e a LEF, enquanto lei processual especial, prevalecem sobre as normas gerais de processo estabelecidas pelo CPC. Assim, ainda hoje, não tem aplicação às execuções fiscais o disposto no §1º do art. 219 do CPC, que prevê que a interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação. Nas execuções fiscais, decorrido o prazo prescricional após o ajuizamento mas antes de proferido o despacho inicial que determinar a citação, cabe ao Juiz reconhecer de ofício, a prescrição, não havendo modo de vir a ser sanada.

Dessa forma, considerando a suficiência das disposições consubstanciadas no Código Tributário Nacional sobre a questão da prescrição, que não precisam ser complementadas por qualquer outro instrumento normativo, e, bem assim, por se tratar de lei especial em relação a este tema, não há que se falar na aplicação do que reza o artigo 219, § 1º, do CPC, prevalecendo, diante do que preceitua a teoria da especialidade das normas, as disposições do CTN.

2.3 Inaplicabilidade do artigo 219, § 1º, do CPC em virtude da introdução posterior da Lei Complementar n. 118/2005

Ademais, assumindo a remota hipótese de não se considerarem os argumentos delineados acima, ainda assim, não haveria que se falar na aplicação do que preceitua o Código de Processo Civil no que se refere à prescrição tributária, notadamente diante da vigência posterior da Lei Complementar n. 118/2005.

Com efeito, ainda neste sentido, utilizamo-nos da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, notadamente do seu do artigo 2º, § 1º, que assim preceitua:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Verifique-se da disposição do mencionado dispositivo, criado de modo a dar lógica ao ordenamento jurídico, notadamente em respeito à evolução do direito no sentido de acompanhar as relações intersubjetivas que regulamentam, reconheceu que as normas posteriores, desde que competentes para tanto, revogam a legislação anterior, bastando, para tanto, que sejam incompatíveis entre si, mormente em relação à matéria que versam, o que já foi reconhecido, inclusive, pelo Superior Tribunal de Justiça em diversos julgados¹⁰.

Desta forma, temos que o artigo 219, § 1º, do CPC, foi incluído em nosso ordenamento jurídico por meio da Lei n. 8.952/1994, que, nos termos do seu artigo 3º¹¹, passou a vigor em sessenta dias após a data de sua publicação – ocorrida em 14/12/1994 –, ou seja, em 12/02/1995.

Somente, portanto, a partir de 12/02/1995, que passou a, supostamente, vigor o regramento relativo à retroação da prescrição à data do ajuizamento da ação.

Contudo, verifique-se que a Lei Complementar n. 118/2005 introduziu regramento no ordenamento jurídico claramente divergente do quanto consubstanciado no mencionado dispositivo do CPC, haja vista que determinou, de forma suficiente, o momento em que se deveria con-

10. EDcl no AgRg nos EREsp 695177 / SC e RMS 9631 / PB.

11. “Art. 3º Esta lei entra em vigor sessenta dias após a data de sua publicação”.

siderar interrompido o prazo prescricional, dentre outros, com o despacho de “cite-se”, proferido pelo juízo de primeira instância.

Assim, diante do que preceitua o mencionado artigo 2º, § 1º, do Decreto-Lei n. 4.657/42, é cogente a aplicação da Lei Complementar n. 118/05 às demandas judiciais cujo despacho citatório tenha ocorrido após a vigência da referida Lei Complementar¹², não havendo que se falar na interrupção da prescrição pelo ajuizamento da ação, prevista pelo artigo 219, § 1º, do CPC.

3. Não submissão à sistemática dos recursos repetitivos

3.1 A discussão relativa ao termo final do prazo prescricional não estava sujeita aos efeitos dos recursos repetitivos

Inserida no contexto da Reforma do Judiciário, foi publicada, em 9 de maio de 2008, a Lei n. 11.672/08 que acrescentou o artigo 543-C ao Código de Processo Civil, estabelecendo a sistemática do julgamento de recursos especiais em casos repetidos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

Como dito acima, um dos pontos que mais preocupam em relação ao julgamento do recurso especial n. 1.120.295 é exatamente a possibilidade de o Fisco alegar que a fixação do termo final da prescrição realizada no referido julgamento foi submetida ao regime dos recursos repetitivos.

Destarte, o entendimento, a nosso ver equivocados, em relação ao termo final (“dies ad quem”) do prazo prescricional pode ser perpetuado em nossos Tribunais sob a alegação de necessária aplicação do mencionado acórdão supostamente julgado sob o rito do artigo 543-C do CPC.

Todavia, ousamos discordar de tal possibilidade, uma vez que, em nossa opinião, a deliberação sobre o termo final da prescrição tomada no

12. 09/06/2005.

juízo do recurso especial n. 1.120.295 não foi submetida ao regime dos recursos repetitivos.

Isso porque, como dito anteriormente, no julgamento do recurso especial n. 1.120.295 foram deliberadas duas questões, quais sejam: (i) o **termo inicial do prazo prescricional**, “in casu”, a data do vencimento da obrigação tributária na hipótese de crédito tributário declarado e não pago; e (ii) o **termo final do prazo prescricional**, considerado como sendo a data da propositura da demanda em virtude da aplicação do artigo 219, § 1º, do CPC.

Ocorre que apenas a primeira questão, “dies a quo” da prescrição, foi objeto submetido ao regime dos recursos repetitivos.

Em primeiro lugar, de acordo com artigo 2º, § 2º, da Resolução do STJ n. 8 de 7 de agosto de 2008¹³, o Ministro Relator, ao submeter determinado recurso especial ao julgamento sob o rito dos recursos repetitivos, deve comunicar tal decisão aos demais Ministros e aos Presidentes dos Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais para que sejam sobrestados os recursos idênticos.

Como bem aponta Fábio Martins de Andrade (2008, p. 60) “é a partir desta comunicação da decisão do Ministro Relator para os presidentes dos Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais que se definirá o recurso representativo em contraposição aos demais, que serão suspensos”.

É evidente que a mencionada formalidade tem o intuito de delimitar, antes mesmo do julgamento, qual tema será julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, isto é, permite que seja possível identificar quais recursos devem ser sobrestados por tratarem da mesma matéria.

13. “Art. 2º

(...)

§ 2º A decisão do Relator será comunicada aos demais Ministros e ao Presidente dos Tribunais de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais, conforme o caso, para suspender os recursos que versem sobre a mesma controvérsia.”

A 2ª Seção do próprio STJ já reconheceu que “**os efeitos externos trazidos pelo art. 543-C, § 7º, do CPC somente atingiriam os temas que**, cumulativamente: i) **estivessem previstos no despacho que instaurou o presente incidente de processo repetitivo**; ii) tivessem sido discutidos nas razões do recurso especial e iii) conseguissem preencher todos os requisitos de admissibilidade e fossem alvo de expressa manifestação desta 2ª Seção quanto ao mérito recursal”. (Destacamos) Confira-se abaixo a ementa do acórdão proferido no referido julgamento:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E BANCÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO REVISIONAL DE CLÁUSULAS DE CONTRATO BANCÁRIO. INCIDENTE DE PROCESSO REPETITIVO. JUROS REMUNERATÓRIOS. CONFIGURAÇÃO DA MORA. JUROS MORATÓRIOS. INSCRIÇÃO/MANUTENÇÃO EM CADASTRO DE INADIMPLENTES. DISPOSIÇÕES DE OFÍCIO. DELIMITAÇÃO DO JULGAMENTO

(...)

Para os efeitos do § 7º do art. 543-C do CPC, a questão de direito idêntica, além de **estar selecionada na decisão que instaurou o incidente de processo repetitivo**, deve ter sido expressamente debatida no acórdão recorrido e nas razões do recurso especial, preenchendo todos os requisitos de admissibilidade.

(...)

(REsp 1061530/RS, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 10/03/2009)
(Destacamos)

Conclui-se, portanto, que somente a matéria mencionada na decisão que submeteu o julgamento do recurso especial ao rito previsto pelo artigo 543-C do CPC está sujeita aos efeitos dos recursos repetitivos.

No presente caso, a decisão proferida, em 11 de março de 2010, pelo Ministro Luiz Fux, nos autos do recurso especial n. 1.120.295, delimitou expressamente a matéria a ser submetida ao rito previsto pelo

artigo 543-C do CPC, qual seja, o termo inicial do prazo prescricional. Confira-se:

A presente insurgência especial versa sobre o termo inicial do prazo prescricional para o exercício da pretensão de cobrança judicial dos créditos tributários declarados pelo contribuinte (mediante DCTF ou GIA, entre outros), mas não pagos.

Deveras, há multiplicidade de recursos especiais a respeito dessa matéria, por isso que submeto o seu julgamento como “recurso representativo da controvérsia”, sujeito ao procedimento do artigo 543-C, do CPC, afetando-o à Primeira Seção (artigo 2º, § 1º, da Resolução n. 08, de 07.08.2008, do STJ).

Destarte, determino a observância dos seguintes procedimentos:

- (i) a abertura de vista ao Ministério Público por 15 (quinze) dias, nos termos do artigo 3º, II, da Resolução STJ n. 8/2008;
- (ii) que se proceda à comunicação, com cópia da presente decisão, aos demais Ministros da Primeira Seção e aos Presidentes dos Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça, ex vi do disposto no artigo 2º, § 2º, da Resolução STJ n. 8/2008; e
- (iii) a suspensão do julgamento dos demais recursos especiais distribuídos a esta relatoria e que versem sobre o mesmo tema, até o pronunciamento definitivo do Tribunal.

Publique-se. Intime-se. Oficie-se.

(Decisão Monocrática no RE n. 1.120.295/SP, Ministro LUIZ FUX, julgado em 11/03/2010, DJe 23/03/2010) (Destacamos)

Como se depreende da decisão acima colacionada, o Ministro Luiz Fux foi explícito ao submeter apenas a discussão relativa ao “dies a quo” da prescrição ao regime dos recursos repetitivos.

Vale destacar que tal assertiva encontra guarida em recente julgado do próprio Superior Tribunal de Justiça, de lavra do Ministro Benedito Gonçalves, que reconhece que somente a questão do termo inicial da prescrição tributária estava afeta ao rito do artigo 543-C do CPC e que o termo final do prazo prescricional foi apreciado tão somente em relação àquele caso específico, “in verbis”:

Naquela assentada, uma vez fixada a tese, passou-se a examinar o caso concreto, a fim de constatar a ocorrência ou não prescrição, ficando definido, repita-se, naquele processo específico, que, “a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN”. Assim, concluiu-se que, de acordo com o artigo 219, § 1º, do CPC, a interrupção da prescrição pela citação ou pelo despacho que a determina (dependendo da redação do artigo 174 do CTN), retroage à data do ajuizamento da demanda.

Frise-se que o mencionado recurso especial foi afetado ao regime de julgamento previsto no artigo 543-C do CPC, por decisão proferida no dia 11 de março de 2010, segundo a qual o assunto ali debatido e submetido às regras especiais de julgamento era “o termo inicial do prazo prescricional para o exercício da pretensão de cobrança judicial dos créditos tributários declarados pelo contribuinte (mediante DCTF ou GIA, entre outros), mas não pagos”.

(...)

A questão do dies ad quem da prescrição, nesse último precedente, foi aventada tão somente para resolver o caso concreto, de sorte que não foi amplamente discutida pela 1ª Seção, para fins de fixação da tese em sede de recurso representativo de controvérsia.

(Decisão Monocrática no RE n. 1.284.259/RS, Ministro BENEDITO GONÇALVES, julgado em 10/11/2011, DJe 14/11/2011)

Note-se que, na referida decisão, o Ministro Benedito Gonçalves brilhantemente relembra que o termo final do prazo prescricional já havia sido objeto de julgado submetido também ao regime dos recursos repetitivos. No julgamento do recurso especial n. 999.901, de relatoria do próprio Ministro Luiz Fux, foi reconhecido que antes da vigência da Lei Complementar n. 118/05 somente a citação do devedor interrompia a prescrição e, após a vigência da referida lei complementar, o despacho citatório passou a possuir o efeito de interromper o prazo prescricional.

Importante destacar que a decisão que submeteu o julgamento do recurso especial n. 999.901 ao rito previsto pelo artigo 543-C do CPC deixou claro o tema em discussão (termo final da prescrição). Confira-se:

O presente recurso especial versa a questão acerca da possibilidade de interrupção da prescrição por meio de citação por edital em ação de execução fiscal.

Deveras, há multiplicidade de recursos a respeito dessa matéria, por isso que submeto o seu julgamento como “recurso representativo da controvérsia”, sujeito ao procedimento do art. 543-C do CPC, afetando-o à 1.ª Seção (art. 2º, § 1º, da Resolução n. 08, de 07.08.2008, do STJ).

Consectariamente, nos termos do art. 3º da Resolução n. 08/2008:

a) tendo em vista o interesse da União, dos Estados e do Distrito Federal no julgamento da matéria, oficie-se à União e aos Excelentíssimos Senhores Governadores das Unidades da Federação para, querendo, se manifestar a respeito, no prazo de quinze dias;

b) dê-se vista ao Ministério Público para parecer, em quinze dias (art. 3º, II);

c) comunique-se, com cópia da presente decisão, aos Ministros da 1.ª Seção e aos Presidentes dos Tribunais de Justiça, nos termos e para os fins previstos no art. 2º, § 2º, da Resolução n. 08/2008;

d) suspenda-se o julgamento dos recursos especiais sobre a matéria, a mim distribuídos.

Publique-se. Intime-se. Oficie-se.

(Decisão Monocrática no RE n. 999.901/RS, Ministro LUIZ FUX, julgado em 08/09/2008, DJe 15/09/2008) (Destacamos)

É de fácil constatação, portanto, que o recurso especial n. 1.120.295 submeteu ao rito dos recursos repetitivos apenas a discussão relativa ao termo inicial do prazo prescricional e que o recurso especial n. 999.901, esse sim, afetou ao referido rito o termo final da prescrição.

Para corroborar com nosso entendimento, vale citar a entrevista concedida pelo Ministro Fux ao Editor da Revista *Consultor Jurídico*, Alessandro Cristo (2011), da qual destacamos os seguintes trechos:

Segundo ele (Ministro Fux), a tese da interrupção foi apenas um aperitivo, e não fez parte do julgado sob o rito. (...) Embora garanta que não foi essa a intenção, o ministro Luiz Fux afirma que a dúvida pode ser esclarecida pela 1ª Seção. (...) ‘Nem tudo o que é levado como recurso repetitivo é julgado como repetitivo’, esclareceu Fux.

Como se vê, na referida entrevista o Ministro Luiz Fux teria reconhecido que a deliberação acerca do termo final da prescrição não foi submetida ao rito dos recursos repetitivos.

Por esses motivos, o entendimento sobre o termo final do prazo prescricional exarado nos autos do recurso especial n. 1.120.295, a nosso ver, não está sujeito ao rito dos recursos repetitivos, devendo ser mantido o posicionamento contido no recurso especial n. 999.901, no qual restou decidido que antes da vigência da Lei Complementar n. 118/05 somente a citação do devedor interrompia a prescrição e, após a vigência da referida lei complementar, o despacho citatório passou a possuir o efeito de interromper o prazo prescricional.

3.2 Não aplicação imediata do REsp n. 1.120.295 enquanto não houver o efetivo trânsito em julgado

Por fim, na hipótese de aceitar-se que o posicionamento sobre o termo final da prescrição contido no recurso especial n. 1.120.295 foi julgado sob o rito dos recursos repetitivos, entendemos que sua aplicação ainda não é obrigatória pelo STJ e pelos Tribunais de 2ª Instância.

Isso porque referido posicionamento encontra-se “sub judice”, uma vez que contra o acórdão do recurso especial n. 1.120.295 foram opostos embargos de declaração, os quais ainda aguardam julgamento pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Como bem reconhece Luiz Rodrigues Wambier (2002, p. 647) “o primeiro dos efeitos dos embargos de declaração é o de obstar a coisa

julgada”. Nesse mesmo sentido são as lições de Nelson Luiz Pinto (2003, p. 180):

Também como decorrência do efeito devolutivo, a interposição dos embargos de declaração obsta à formação da coisa julgada ou a preclusão da decisão recorrida. Possuem os embargos de declaração, também, efeito suspensivo da excecutoriedade da decisão recorrida, não permitindo que se proceda à execução provisória.

Assim, enquanto o recurso especial n. 1.120.295 estiver pendente do julgamento dos embargos declaratórios, ou seja, não tiver transitado em julgado, entendemos que os demais processos sob o tema não são obrigados a seguir seu posicionamento.

Note-se que alguns Tribunais já vêm reconhecendo não ser compulsória aplicação do entendimento contido no recurso especial n. 1.120.295 enquanto não houver o seu trânsito em julgado:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO LEGAL. RECURSO REPETITIVO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO.

(...)

3. **Não se aplica o REsp n. 1120295/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12.05.2010, DJE 21.05.2010, submetido ao rito dos recursos repetitivos, **tendo em vista estar pendente de julgamento de embargos de declaração.**

(...)

(TRF4, AC 2008.72.05.003811-9, Primeira Turma, Relator Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. 30/03/2011) (Destacamos)

A não aplicação imediata do recurso especial n. 1.120.295 é justificável pelo fato de que aos embargos de declaração podem ser conferidos efeitos infringentes e ser alterado o entendimento exarado no julgamento do referido recurso especial. Tal raciocínio é compartilhado por Homero Francisco Tavares Junior (2008, p. 199), “in verbis”:

Imaginemos, por hipótese, o acolhimento de embargos declaratórios com efeitos infringentes, ou mesmo a interposição, com sucesso, de outro recurso previsto no regimento interno do STJ, contra o acórdão que dirimir o recurso especial repetitivo. Em qualquer dos casos, a decisão inicialmente firmada se alteraria, acarretando prejuízo às providências que já tiverem sido tomadas no tribunal de origem, nos termos dos incs. I e II a seguir enfocados;

Desse modo, enquanto não houver o trânsito em julgado do recurso especial n. 1.120.295, o entendimento exarado sobre o termo final da prescrição, a nosso ver, não é de aplicação obrigatória imediata, uma vez que ainda pode sofrer alteração por força dos embargos declaratórios pendentes de julgamento.

4. Síntese conclusiva

Em face das considerações precedentes, podemos concluir que:

- (i) é manifestamente inaplicável o teor do artigo 219, § 1º, do Código de Processo Civil (Lei Ordinária n. 5.869/73), notadamente pelo fato de que este dígito processual, que também regulamenta o prazo prescricional, se trata de lei ordinária, o que, diante do que preceitua o já mencionado artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal, não é o instrumento normativo adequado para versar sobre prescrição tributária, que é matéria afeta à Lei Complementar (CTN);
- (ii) ademais, por ser o CTN lei especial em relação à aplicação da matéria prescricional tributária, sendo soberano em relação ao tema, por denotar todos os aspectos relevantes à sua incidência, diante do que preceitua o artigo 2º, § 2º, do Decreto-Lei n. 4.657/42, não há que se falar na aplicação do artigo 219, § 1º, do Código de Processo Civil (lei geral), já que “lex specialis derogat lex generalis”;
- (iii) não bastasse isso, considerando que a Lei Complementar n. 118/2005 definiu, dentre outros, o despacho citató-

rio como termo final da contagem do prazo prescricional, é fato que tal disposição vai de encontro ao que preceitua o artigo 219, § 1º, do Código de Processo Civil, acrescido em 1994, que considera como termo final do lustro prescricional a data do ajuizamento da ação, devendo ser afastada, também neste aspecto, a sua aplicação do ordenamento jurídico por força do artigo 2º, § 1º, do Decreto-Lei n. 4.657/42;

(iv) apenas a definição do termo inicial da prescrição constava da decisão que submeteu o julgamento do REsp n. 1.120.295 à sistemática dos recursos repetitivos, ou seja, a discussão relativa ao termo final do prazo prescricional não estava sujeita aos efeitos dos recursos repetitivos;

(v) o termo final de prescrição foi afeto ao rito dos recursos repetitivos no julgamento do recurso especial n. 999.901, no qual restou decidido que antes da vigência da Lei Complementar n. 118/05 somente a citação do devedor interrompia a prescrição e, após a vigência da referida lei complementar, o despacho citatório passou a possuir o efeito de interromper o prazo prescricional;

(vi) o entendimento exarado pelo REsp n. 1.120.295 não é de aplicação obrigatória imediata enquanto não houver o julgamento dos embargos declaratórios opostos.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANDRADE, Fábio Martins de. Procedimentos relativos ao processamento e julgamento de recursos repetitivos - anotações à Resolução do STJ n. 8, de 7 de agosto de 2008 (regulamenta a Lei n. 11.672/2008). *Revista Dialética de Direito Processual*. São Paulo: Dialética, n. 67, p. 54-66, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Congresso Federal, 1988.

_____. Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm>. Acesso em: 9 jul. 2012.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 nov. 2011.

_____. Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 28 nov. 2011.

_____. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 9 jul. 2012.

_____. Lei n. 11.672, de 8 de maio de 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11672.htm>. Acesso em: 29 nov. 2011.

_____. Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp118.htm#art174>. Acesso em: 28 nov. 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Decisão Monocrática no Recurso Especial n. 1.284.259-RS*. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Julgamento: 10/11/2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/websecstj/decisoemonocraticas/decisao.asp?registro=201102351230&dt_publicacao=14/11/2011>. Acesso em: 30 nov. 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 401.525-RJ*. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento: 27/08/2002. Órgão Julgador: Primeira Turma. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200101897584&dt_publicacao=23/09/2002>. Acesso em: 9 jul. 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 754.020-RS*. Relator Ministro Castro Meira. Julgamento: 22/05/2007. Órgão Julgador: Segunda Turma. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=754020&b=A COR>. Acesso em: 9 jul. 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 999.901-RS*. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento: 13/05/2009. Órgão Julgador: Primeira Seção. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=999901&b=AC OR>. Acesso em: 29 nov. 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.061.530-RS*. Relatora Ministra Nancy Andrighi. Julgamento: 22/10/2008. Órgão Julgador: Segunda Seção. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=200801199924>>. Acesso em: 30 nov. 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.120.295-SP*. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento: 12/05/2010. Órgão Julgador: Primeira Seção. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=200901139645>>. Acesso em: 28 nov. 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Resolução n. 8, de 7 de agosto de 2008*. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=642&tmp.texto=88636>. Acesso em: 29 nov. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 556.664-RS*. Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 12/06/2008. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em: 9 jul. 2012.

CAIS, Cleide Previtali. *O Processo Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista do Tribunais, 2004.

CRISTO, Alessandro. STJ vota tese não levantada em recurso repetitivo. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo, 22 jun. 2010. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2010-jun-22/julgar-recurso-repetitivo-stj-vota-tese-nao-mencionada-antes>>. Acesso em: 27 nov. 2011.

LEAL, Antonio Luiz da Camara. *Da prescrição e da decadência*. 2. ed. São Paulo: Forense, 1969.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PINTO, Nelson Luiz. *Manual dos Recursos Cíveis*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

SOARES DE MELO, José Eduardo. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Decadência e Prescrição*. São Paulo: RT, 2007.

TAVARES JUNIOR, Homero Francisco. Recursos especiais repetitivos: aspectos da Lei 11.672/2008 e da Res. 8/2008 do STJ. *Revista de Processo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, n. 166, p. 190-202, 2008.

WAMBIER, Luiz Rodrigues. *Curso Avançado de Processo Civil*. 5. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

AINDA O FUNRURAL: JURISPRUDÊNCIA DIVERGENTE SOBRE OS EFEITOS DA LEI 10.256/01

João Ricardo Dias de Pinho

Introdução

A dinâmica do nosso sistema jurisdicional tem levado à criação de diversos mecanismos de fortalecimento das decisões do Supremo Tribunal Federal, como ‘repercussão geral’ e ‘súmula vinculante’. Pretende-se, com isso, que os posicionamentos empreendidos por esses órgãos cheguem à solução dos conflitos intersubjetivos o quanto antes, dispensando o fluxo processual ordinário. Eis a louvável motivação das recentes alterações processuais.

Entretanto, esse trabalho foi elaborado sobre um caso que demonstra a dificuldade em se saciar tal desejo. Os detalhes entremeados nas razões fáticas e jurídicas que conduzem à prestação jurisdicional levam as autoridades judiciais, muitas vezes, a traduzirem diferentemente um mesmo acórdão do STF.

A divergência jurisprudencial instaurada após o julgamento dos REs 363.852 e 596.177¹, que teve por mote a Lei 10.256, de 9 de julho de 2001, demonstra bem isso. Rápida pesquisa nos julgados das ações que têm por objeto a incidência da contribuição para o Funrural revela manifestações com teores diferentes. À mercê de um levantamento estatístico, intuímos que a maioria posiciona-se pela inconstitucionalidade da contribuição para o Funrural mesmo após a edição da Lei 10.256/01, ao pas-

1. Julgado sob o rito da Repercussão Geral.

so que outra parte mantém-se firme na posição de que o entendimento do Pretório Excelso aplica-se somente aos fatos ocorridos até sua edição.

Restringimos nosso estudo à contribuição social incidente sobre a produção do empregador rural pessoa física, deixando de lado a análise da contribuição que atinge o produtor rural pessoa física ‘não’ empregador, que se convencionou denominar ‘segurado especial’. Ainda que ambas sejam identificadas pela sigla ‘Funrural’², quando usarmos simplesmente a expressão ‘contribuição para o Funrural’ estaremos nos referindo àquela primeira.

Ressalve-se que alguns aspectos relacionados ao tema não foram explorados no estudo porque pouco acrescentam – ante nosso corte metodológico – ao enfrentamento das questões postas, tais como: os Embargos de Declaração interpostos no RE 363.852, pois na oportunidade não se enfrentaram os efeitos da Lei 10.256/01.

1. Divergência jurisprudencial: efeitos da Lei 10.256/01

A interação entre os textos construídos pelo STF no julgamento do RE 363.852 e pelos Tribunais Federais no julgamento dos processos relacionados à incidência da contribuição para o Funrural, comprova quão complexo é a dinâmica do nosso sistema jurídico. A partir de um mesmo precedente, nossos tribunais aplicaram de forma distinta as normas que regulam a matéria. Curioso notar que todos o fizeram em nome da ‘melhor interpretação’ do precedente superior. Tal circunstância dá ânimo aos entusiastas da Teoria Retórica do Direito.

A divergência dos Tribunais Federais recai sobre os efeitos da Lei 10.256/01 na incidência da sobredita contribuição. Sua promulgação pós

2. ‘Funrural’ é a expressão que designava o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (LC 11/71), que foi extinto pela Lei 6.439/77 (Art. 27, *caput*), muito embora essa mesma lei tenha determinado que essa sigla continuasse a ser usada para identificar o sistema previdenciário dos trabalhadores e empregadores rurais (§ 1º do art. 27).

EC 20/98 teria ‘convalidado’ o vício formal apontado pelo STF³, sustentam alguns; para outros, entretanto, a Lei 10.256/01 não surtiu esse efeito, permanecendo inconstitucional a incidência da contribuição para o Funrural. Tomemos como paradigma dessa divergência, dois julgados: (i) a Arguição de Inconstitucionalidade n. 2008.70.16.000444-6/PR (TRF 4ª Região)⁴ e (ii) o Agravo Legal em Mandado de Segurança n. 0005280-51.2009.4.03.6002/MS⁵ (TRF 3ª Região).

No julgado do TRF da 4ª Região a Lei 10.256/01 não só foi considerada como incapaz de suplantar o vício formal do art. 25 da Lei 8.212/91, mas também, reputada, ela própria, como inconstitucional. As razões por que se reputou inconstitucional a Lei 10.256/01, na parte que alterou o art. 25 da Lei 8.212/91, aparecem no voto do Relator Des. Álvaro Eduardo Junqueira, em dois eixos, a saber: (a) entende que no julgamento do RE 363.528/MG, os ministros do Supremo teriam considerado, implicitamente, inconstitucional a redação do art. 25 da Lei 8.212, com a redação dada pela Lei 10.256/01, o que teria ficado claro num diálogo entre os Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, em que o Relator faz a leitura do malsinado dispositivo já na sua novel redação, e (b) o enunciado do art. 25 da Lei 8.212/91, pós Lei 10.256/01, não teria especificado o aspecto material, base de cálculo e alíquota da contribuição, violando o princípio da legalidade, tudo como notamos dos seguintes trechos:

Caso paradigma (i)
Eixo (a)

3. No julgamento do RE 363.852 o Supremo Tribunal Federal considerou que a norma de incidência da contribuição para o Funrural somente poderia ser veiculada por enunciados inseridos por meio de lei complementar.

4. Rel. Des. Federal Álvaro Eduardo Junqueira, Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 30.06.2011.

5. Rel. Des. Federal Peixoto Junior, 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 28.06.2011.

“Portanto, penso eu, salvo melhor juízo, a decisão final do julgamento do RE n. 363.852/MG, considerou, implícita e desengadamente, a redação dada pela Lei n. 10.256/2001 ao art. 25 da Lei n. 8.212/91, sinalizando a antinomia com princípios constitucionais explícitos - isonomia e o repúdio à bitributação - apesar de não fazer a ela expressa menção, pelos motivos acima sublinhados, até porque no cogitado apelo extremo, a ruptura constitucional declarada foi radical.”⁶”

Eixo (b)

“Com efeito, a Lei n. 10.256/2001 não elegeu ou estipulou o binômio base de cálculo/fato gerador, nem definiu alíquota. Nasceu capenga, natimorta, pois somente à lei válida perante a Constituição, rígida que é a Carta de 1988, cabe eleger estes elementos dimensionantes do tributo, no caso lei ordinária, conforme art. 9º, I, e 97, III e IV, ambos do CTN, art. 150, I, e 195, caput e inciso I, ‘b’, ambos da Carta Política.”⁷”

Em rumo completamente oposto andou o TRF da 3ª Região ao reputar como constitucional a exigência da contribuição para o Funrural após a Lei 10.256/01, por entender que ela institui tal tributo com arrimo no art. 195, I da CR, com a redação dada pela EC 20/98, não sendo mais necessário valer-se da competência residual prevista no §4º desse mesmo dispositivo. Ainda sobre a ausência de menção à base de cálculo e alíquota, os julgadores consideraram que elas estariam contempladas pela nova lei e apenas não foram mencionados diretamente, o que consistiria numa técnica de redação legislativa, confira-se trecho da decisão:

Caso paradigma (ii)

“Cabe acrescentar, também, que o conteúdo da nova lei só na aparência não encerra os preceitos estatuinto sobre as alíquotas e base

6. Arguição de Inconstitucionalidade n. 2008.70.16.000444-6/PR, Rel. Des. Federal Álvaro Eduardo Junqueira, Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 30.06.2011, p. 13 do Acórdão.

7. Idem, p. 17.

de cálculo, cuidando-se apenas de uma técnica de elaboração do diploma legal sem expressa reprodução no que deliberou o legislador não alterar a redação.

É só uma questão de técnica, estando a meu juízo, contemplados na nova lei os preceitos estatuinto sobre alíquotas e base de cálculo.

Não me convenço, destarte, de que os dispositivos prevendo alíquotas e base de cálculo sejam aqueles produzidos pela vontade legislante anterior À EC n. 20/98. É só uma questão de redação, de texto, e os preceitos dispendo sobre alíquotas e base de cálculo como tudo o mais cuja redação não foi alterada igualmente foram abrangidos pela nova deliberação do legislador, por um novo ato expressivo da vontade da lei.⁸⁹

Evidenciado esse embate jurisprudencial, damos cabo a este tópico, mas não sem antes dizer que não conseguimos construir a mesma leitura daquela empreendida pelo TRF da 4ª Região quanto à declaração de inconstitucionalidade do art. 25 da Lei 8.212/91 pelo STF no julgamento do RE 363.852. Isso porque, os indicativos implícitos de que o STF teria considerado inconstitucional esse artigo já com a redação dada pela Lei 10.256/01, são completamente infirmados com a parte dispositiva do Acórdão Supremo, onde consta o reconhecimento de inconstitucionalidade de tal dispositivo, com a redação dada pelas Leis n. 8.540/92 e 9.528/97, e nada fala da Lei n. 10.256/01.

Contudo, mesmo rechaçando o posicionamento do TRF 4ª Região, consubstanciado no ‘eixo a’ do julgado paradigma (i), o embate subsiste ainda no que diz respeito à construção presente no ‘eixo b’ desse julgado e aquela manifestada no acórdão do TRF 3ª Região [julgado paradigma (ii)]. Embate esse sintetizado na seguinte indagação: ‘a Lei 10.256/01 inseriu ou não norma jurídica no sistema sem o vício apontado no precedente do STF?’ A resposta a esse questionamento tem por pano de

8. Disponível em <http://web.trf3.jus.br/acordaos/AcordaoBuscarDocumentoGdpro/1225164>.

fundo duas outras indagações. Qual o resultado imediato da produção normativa: enunciados, proposições ou normas? O controle da produção normativa recai sobre os enunciados, proposições ou normas? Disso cuidaremos mais adiante.

Antes, porém, como estamos a falar de disposições normativas que foram objeto de significativas alterações, temos por conveniente trazer ao leitor, de forma sintética, um panorama da dinâmica legislativa impingida à matéria.

2. Dos enunciados, proposições e normas de incidência da contribuição para o Funrural na linha do tempo

Tomou conta da literatura jurídica nacional, em especial a tributária, a distinção que Paulo de Barros Carvalho faz entre ‘normas jurídicas’ e ‘enunciados prescritivos’, dizendo que⁹:

Uma coisa são os *enunciados prescritivos*, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outras, as *normas jurídicas*, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturados consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.

Com isso, o autor reserva à expressão ‘norma jurídica’ apenas as mensagens compostas por uma proposição-antecedente, que descreve possível ocorrência do mundo fenomênico, implicando em uma proposição-tese, ou consequente, que prevê a relação jurídica a ser instaurada. Dito de outra forma, haverá norma jurídica onde houver a seguinte mensagem: ‘Se o antecedente, então deve-ser o consequente’.

9. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 129.

E exatamente sobre essa estrutura que Paulo de Barros Carvalho¹⁰ traça o esquema da denominada ‘regra-matriz de incidência’, destacando na hipótese de incidência (antecedente): o ‘critério material’, o ‘critério espacial’ e o ‘critério temporal’; e no conseqüente tributário: o ‘critério pessoal’ (‘sujeito ativo’ e ‘sujeito passivo’) e o critério quantitativo (‘base de cálculo’ e ‘alíquota’).

Convém lembrar: a mensagem deôntica referida pela expressão ‘norma jurídica’ não se encontra no texto físico, ou plano da expressão, mas no plano dos sentidos, i.é., nas significações que o intérprete constrói a partir dos enunciados prescritivos. Ou como prefere Riccardo Guastini¹¹, a norma está no ‘discurso do intérprete’ e não no ‘discurso das fontes’. Passar despercebido por essa constatação pode nos levar ao equívoco de cogitar que os critérios da regra-matriz são preenchidos pelos ‘enunciados prescritivos’. Não são! A regra-matriz de incidência, como norma jurídica que é, contempla em seus critérios as significações isoladas dos enunciados prescritivos, em outras palavras as ‘proposições’. Esclarecedoras nesse ponto as observações de Tácio Lacerda Gama¹²: “as proposições são o sentido construído a partir dos enunciados jurídicos”.

Em vista disso é que o professor Paulo de Barros Carvalho utiliza o termo ‘proposição’¹³ ao se referir ao conteúdo dos critérios da regra-matriz de incidência. E quando utiliza ‘enunciado’ para aludir ao plano das proposições, sublinha a distinção que há entre esse uso e aquele relacionado ao plano material¹⁴. Ajustemos então: em nosso trabalho ‘enun-

10. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 239.

11. GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 24 e 25.

12. *Competência Tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, p. 57.

13. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 21.

14. Advirto, agora, que estou usando *enunciado* na sua proporção de sentido, enquanto *proposição*, deixada de lado, provisoriamente, sua instância físico-material (*Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 69).

ciado’ quer significar o texto físico em que se materializa a legislação; ‘proposição’ a significação do enunciado, dotada de sentido, mas não articulada como mensagem de conteúdo deontico e ‘norma jurídica’ a associação das proposições antecedente e consequente, para se obter uma mensagem com conteúdo deontico (Se ‘x’ deve ser ‘y’).

Forte nesses pressupostos, esboçamos quadro comparativo das normas de incidência da contribuição para o Funrural que foram produzidas pelo legislador durante as sucessivas alterações da Lei 8.212/91 empreendidas entre 1997 e 2001. A restrição de período deve-se ao objeto do trabalho, pois consideramos os enunciados em vigor quando das ocorrências dos eventos analisados no RE 363.852 e aqueles que entraram em vigor com a Lei 10.256/01. Pretendemos, com isso, trazer às claras quais as normas vigentes em cada período, bem assim quais os enunciados e proposições que lhe serviram e servem de suporte.

Antes, vale registrar que na comparação empreendida voltamos nossas atenções, por razões didáticas, apenas a alguns dos critérios da regra matriz de incidência, que são aqueles que nos interessam para esse estudo. Destacamos então: na hipótese de incidência, apenas seu ‘critério material’; no consequente normativo, seu ‘critério quantitativo’ – denominado simplesmente de ‘obrigação tributária’ – e o ‘sujeito passivo’.

Alterações na Lei 8.212/91 e as normas de incidência da contribuição para o Funrural

	N1	N2	N3	N4	N5
Hipótese de Incidência	P1	P2	P2	P7	P8
Obrigação tributária	P3	P3	P3	P3	P3
Sujeito Passivo	P4	P5	P6	P4	P6

Onde:

Representação das normas

N1 a N5 = são as normas jurídicas construídas a partir do texto da Lei 8.212/91, vigente em períodos determinados.

Representação das proposições

P1 (E1.E2.E3.E5)= comercializar produtos de origem animal, vegetal ou mineral, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.

P2 (E1.E2.E3.E4.E5) = comercializar no exterior; diretamente, no varejo, ao consumidor; a produtor rural com empregados ou ao segurado especial, produtos de origem animal, vegetal ou mineral, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.

P3 (E2.E3.E6)= obrigado a pagar 2,1% da receita bruta proveniente da comercialização da produção, exceto aquela destinada ao plantio ou reflorestamento, a reprodução ou criação pecuária ou granjeira e a utilização como cobaias para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e quem a utilize diretamente com essas finalidades, e no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade que, registrada no Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, se dedique ao comércio de sementes e mudas no País

P4 (E10.E11.E12) = a empresa adquirente, o consignatário, a cooperativa ou a pessoa física não produtor rural que adquire produção para venda no varejo a consumidor pessoa física com que seja comercializada a produção

P5 (E4.E7) = a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou tempo-

rário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua.

P6 (E4.E8) = a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua.

P7 (E2.E3.E5. E9) = comercializar produtos de origem animal, vegetal ou mineral, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.

P8 (E2.E3.E4.E5.E9)= comercializar no exterior; diretamente, no varejo, ao consumidor; a produtor rural com empregados ou ao segurado especial, produtos de origem animal, vegetal ou mineral, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.

Representação dos enunciados

E1 = *caput* do art. 25, da Lei 8.212/91 com a redação dada pela Lei 9.528/97.

E2 = inciso I, do art. 25 da Lei 8.212/91 com a redação dada pela Lei 9.528/97.

E3 = inciso II do art. 25 da Lei 8.212/91 com a redação dada pela Lei 9.528/97.

E4 = inciso X do art. 30 da Lei 8.212/91 com a redação dada pela Lei 9.528/97.

E5 § 3º do art. 25 da Lei 8.212 com a redação dada pela Lei 8.540/92.

E6 = § 4º do art. 25 da Lei 8.212/91 com a redação dada pela Lei 8.540/92.

E7 = inciso V, 'a' do art. 12 da Lei 8.212/91 com a redação dada pela Lei 8.540/92.

E8 = inciso V, 'a' do art. 12 da Lei 8.212/91 com a redação dada pela Lei 9.876/99.

E9 = *caput* do art. 25 da Lei 8.212/91 com a redação dada pela Lei 10.256/01.

E 10 = inciso III do art. 30 da Lei 8.212/91 com a redação dada pela Lei 9.528/97.

E11 = inciso IV do art. 30 da Lei 8.212/91 com a redação dada pela Lei 9.528/97.

E12 = inciso XI do art. 30 da Lei 8.212/91 com a redação dada pela Lei 9.528/97.

A partir desse registro, podemos verificar que os enunciados destacados veicularam proposições e normas que, em grande parte, transmitem mensagens semelhantes. Distinguimo-las, no entanto, em vista do veículo introdutor dos enunciados que lhes deram suporte, pois se é certo que muitos enunciados detêm a mesma significação, certo também é que eles foram inseridos no sistema por veículos diferentes, justificando que sejam tidos como enunciados distintos. E ainda: pudemos verificar a procedência da afirmação de Paulo de Barros Carvalho¹⁵ de que uma proposição pode ser composta por vários enunciados.

O plano material da lei (enunciados), importa ao tema, na medida em que nos permite identificar, entre outras coisas, o período de vigência da norma, que *in casu* pode ser anotado assim:

15. "Há possibilidade de vários enunciados expressarem a mesma proposição, como proposições diferentes corresponderem ao mesmo enunciado." (*Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 22.)

N1 = vigorou desde a entrada em vigor da Lei 9.528/97, até a entrada em vigor da Lei 10.256/01;

N2 = vigorou desde a entrada em vigor da Lei 9.528/97, até a entrada em vigor da Lei 9.876/99;

N3 = vigorou desde a entrada em vigor da Lei 9.876/99, até a entrada em vigor da Lei 10.256/01;

N4 e N5 = vigoraram desde a entrada em vigor da Lei 10.256/01, até a entrada em vigor da Lei 11.718/08.

Uma observação: N2 contém mensagem com mesmo conteúdo significativo de N3, porque as proposições que formam a classe dos sujeitos passivos em tais normas, respectivamente, P5 e P6, têm idênticos conteúdos. Não obstante isso, tais normas são diferentes porque veiculadas por enunciados distintos. P5 tem por suporte o enunciado inserido com a Lei 8.540/92, enquanto P6 tem por suporte o enunciado inserido com a Lei 9.876/99.

3. Dúvidas que constituem o pano de fundo da discussão

3.1 Qual o resultado imediato da produção normativa: enunciados, proposições ou normas?

Os conceitos de ‘enunciação’, ‘enunciação enunciada’ e ‘enunciado enunciado’ muito auxiliam na compreensão da produção normativa¹⁶. ‘Enunciação’ é o conjunto de atos destinados a produzir enunciados. O ‘enunciado’, resulta da enunciação¹⁷. Assim, cria-se direito a partir da enunciação¹⁸. E dentro das premissas deste trabalho, o enunciado consiste

16. IVO, Gabriel. *Norma jurídica, produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 1.

17. “O primeiro sentido de enunciação é o ato produtor do enunciado”. FIORIN, José Luiz. *As astúcias da Enunciação, as categorias de pessoa, espaço e tempo*. São Paulo: Ática, 2005. p. 31.

18. “Ocorre que a *atividade de enunciação* – entendida aqui como exclusiva atividade produtora de normas, portanto fonte do direito...”. MOUSSALEM, Târek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 126.

no suporte material das proposições e normas jurídicas, que são construídas pelo intérprete (v. item '2'). Tudo isso fica muito bem sintetizado nas palavras de Gabriel Ivo¹⁹ quando diz que “o processo de produção do direito consiste na sua enunciação. O produto deste processo são os enunciados prescritivos”, e, “a partir desses enunciados prescritivos construímos as normas jurídicas”. Tárek Moysés Moussalem²⁰ também percorre esse entendimento ao falar do exercício da competência legislativa, quando alude à criação de ‘enunciados’.

O fio desse pensamento nos permite inferir que o plano das normas jurídicas depende de um ato de enunciação e interpretação. Logo, o ato de enunciação não é suficiente para a criação de normas jurídicas, mas tão somente de enunciados prescritivos, aqui tomados como texto bruto. Isso não significa dizer que o plano normativo não dependa da enunciação. Depende sim, porque sem enunciação não há enunciados, e sem enunciados não podemos construir normas. Por isso, a enunciação não é suficiente para a construção normativa, mas é necessária. Abrandando o rigor científico, podemos dizer: os atos de criação do direito (enunciação) produzem de forma ‘imediate’ enunciados e de forma ‘mediata’ proposições e normas jurídicas.

A retomada desses conceitos básicos sacode o conforto de uma leitura dogmática, razão por que muitas vezes eles são perpassados sem a diligência devida, ainda que sempre se revelem úteis como bases prope-dêuticas de reflexões incisivas. Façamos a prova nas linhas que seguem.

Eles nos permitem compreender, por exemplo, que as normas de competência regulam a produção de enunciados por meio de um veículo

19. *Norma jurídica, produção e controle*, São Paulo: Noeses, 2006. p. 2.

20. “Por fim, o *veículo introdutor* (6) é aquilo que os estudiosos da linguagem (Noam Chomsky) chamam de atuação da competência, ou seja, a norma que tem nos eu antecedente um acontecimento concreto, aplicação-produto, ou seja, o exercício da competência “x” e do procedimento “y”, e no seu consequente uma relação jurídica que estabelece a obrigação de todos observarem os enunciados criados pelo exercício da competência.” (*Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 87)

próprio, cuja estrutura aparece assim sintetizada por Gabriel Ivo²¹: “...**hipótese**: Dada a existência de uma autoridade normativa. **Consequência**: deve ser a competência para produzir enunciados prescritivos por meio de um determinado veículo normativo”.

Destarte, se falarmos da norma de competência construída, entre outros dispositivos, a partir do art. 195, *caput* da Constituição da República (antes da EC 20/98), teremos no seu antecedente a previsão das autoridades federais (Congresso Nacional e Presidência da República) e no seu consequente a atribuição de competência para, por ‘meio de lei ordinária’, inserir no direito positivo enunciados que regulem a incidência de contribuições sociais sobre a folha de salários, faturamento, lucro etc. Por outro lado, se aludirmos à norma de competência residual construída, entre outros dispositivos, a partir do art. 195, §4º da Constituição da República, teremos no seu antecedente a previsão das autoridades federais (Congresso Nacional e Presidência da República) e no seu consequente a atribuição de competência para, por ‘meio de lei complementar’, inserir no direito positivo enunciados que regulem a incidência de contribuição social sobre grandezas econômicas não previstas no texto constitucional.

Note-se, no entanto, que a aplicação da norma de competência, quando da edição do veículo introdutor, pode dar-se tanto para introduzir enunciados ‘suficientes’ para a construção de determinada norma jurídica, como para introduzir enunciados ‘insuficientes’ para a construção dessa norma. Essa a razão por que muitas vezes a construção de uma norma jurídica passa pela leitura de enunciados espalhados no ordenamento, e que nem sempre foram introduzidos pelo mesmo veículo.

No item ‘2’ esforçamo-nos em demonstrar situação dessa natureza, porque a norma de incidência da contribuição para o Funrural é construída,

21. *Norma jurídica, produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 16, grifo do original.

em cada intervalo de tempo, a partir da organização das proposições resultantes de enunciados inseridos por diferentes veículos introdutores. Aliás, nesse caso em particular, notamos que mesmo a proposição prescritiva, ainda não articulada como norma jurídica, tem suporte em mais de um enunciado. Dito de outra forma: alguns enunciados quando inseridos sequer conseguem significar, sozinhos, uma proposição prescritiva. Façamos um teste com a Lei 10.256/01, cujo enunciado por ela inserido no art. 25 da Lei 8.212/91 tem a seguinte redação:

A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do seguro especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (...)

Fitemo-lo com concentração máxima, e pouco podemos dizer sobre seu teor prescritivo. Sabe-se que uma contribuição substituiu outra, nada mais. Qual a contribuição substituída? Qual a contribuição substituta? O que deflagra a incidência da contribuição substituta? Quanto é o valor da contribuição substituta? O desafio dessas indagações evidencia a impossibilidade semântica de se construir suas respostas sem recorrer a outros enunciados. E esses enunciados que completam o sentido daquele inserido pela Lei 10.256/01 foram inseridos por outras leis, representando, cada qual, um momento de aplicação da norma de competência legislativa. Tudo a comprovar que a norma de competência não regula, necessariamente, a instituição pronta e acabada de todos os enunciados prescritivos utilizados na construção de uma norma jurídica, mas também a instituição de enunciados que só conseguem transmitir uma mensagem prescritiva se conjugados com outros, ainda que inseridos no sistema jurídico por outro veículo.

Nesse contexto, em resposta à indagação desse item, podemos falar em ‘veículo introdutor de enunciado’, pois esse veículo (lei em sentido

amplo) insere no sistema de forma ‘imediata’ enunciados, e tão somente de forma ‘mediata’ proposições e normas.

3.2 O controle da produção normativa recai sobre o enunciado, proposição ou norma?

Dizer que o direito se autorregula implica dizer que ele prescreve as normas de produção e de controle normativo. A dinâmica do sistema jurídico impende que assim seja. Se cabe ao sistema regular como as normas devem ser criadas, cabe lhe impor sanção ao descumprimento dessas normas de produção normativa. Eis a estrutura da norma jurídica em sentido completo: norma primária regulando a conduta e norma secundária impondo a sanção pelo descumprimento da primeira. Sanção essa que consiste na coação ínsita aos órgãos jurisdicionais, e não aquela junta à ideia de multa²². Por isso dizemos que o controle normativo é exercido por meio da sanção ao descumprimento das normas de competência, como pondera Tácio Lacerda Gama: “a sanção pelo descumprimento da norma primária de competência é prevista pela norma secundária que prescreve a invalidade como fato e imputa sanções para evitar a aplicação de normas que são fruto do exercício irregular da competência”.²³

Mas, afinal de contas, o que é o objeto do controle normativo: o enunciado, a proposição ou a norma jurídica em sentido estrito? Afirmamos com Gabriel Ivo²⁴: podem ser todas essas instâncias da comunica-

22. “Na norma primária, tem-se o pressuposto fático (ou hipótese de incidência) em relação-de-implicação com a consequência: a relação jurídica. Abstratamente, se corre o fato F, então A ficará numa relação R com B. Na norma secundária, a hipótese fática é a não-observância do dever da parte do sujeito passivo, a qual implica o exercício da sanção e da coação (já aqui através do órgão jurisdicional).” (*Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 175.)

23. *Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, p. 113.

24. *Norma jurídica, produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 153.

ção jurídica. O objeto do controle está diretamente relacionado ao modo como ocorre. Falando em revogação, um modo de controle normativo, Tárek Moussallem²⁵ diz que podemos atacar tanto os enunciados como as proposições. Há casos, porém, em que o controle recai sobre a própria norma jurídica em sentido estrito, como nos relata Robson Maia Lins²⁶ ao falar sobre a “declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade (do texto)” empreendida pelo STF. E quando o controle normativo decorre da sanção por violação à norma de competência, ou seja, a produção normativa se deu de forma irregular? Temos razões para crer que nesse caso seu objeto será o enunciado, pois como vimos no item acima, a produção normativa (enunicação) insere de forma imediata enunciados no sistema. E se esse exercício se deu irregularmente, a sanção que lhe é imposta afasta seu produto (enunciado) da construção normativa.

Não queremos com isso dizer que a sanção aplicada à violação da norma de competência não atinge as proposições e normas construídas a partir do enunciado, mas apenas que elas são atingidas por meio da ‘invalidação’ do enunciado. Tárek Moussallem²⁷, citando Daniel Mendonça, oferece alguns exemplos que demonstram situações desse jaez, bem como elucida as soluções existentes para tais problemas. Utilizando as expressões ‘enunciado formulado’ e ‘enunciado derivado’, para aquilo que convençamos chamar, respectivamente, ‘enunciado’ e ‘proposição’, relata que a partir dos enunciados:

“(E1) Assunção é a Capital da República e sede do Governo”

“(E2) O Presidente da República residirá na Capital”

Podemos inferir as seguintes proposições:

“(P3) Assunção é a Capital da República”

“(P4) Assunção é a sede do Governo”

25. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 178.

26. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária. Decadência e Prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 146.

27. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 225-226.

“(P5’) O Presidente da República residirá em Assunção”

Explica que atacando o enunciado atingimos as proposições que dele derivam²⁸. No exemplo acima, temos que a revogação de E1 implicaria a revogação da preposição P5’. Disso podemos concluir: se consideramos determinados enunciados como produzidos irregularmente, também devemos considerar como irregulares as proposições que deles derivam, ainda que elas tenham por suporte outros enunciados produzidos regularmente.

Com isso, cabe afirmar que o controle da ‘produção’ (enunciação) normativa recai sobre o enunciado produzido, ao aplicar-lhe a sanção (norma secundária) que prescreve a impossibilidade dele dar suporte à construção de proposições ou normas jurídicas.

4. Conclusão

Chegamos ao núcleo da divergência jurisprudencial instaurada após o RE 363.852. A Lei 10.256/01 convalidou ou não o vício apontado no precedente do STF? O TRF da 3ª Região entende que sim, enquanto que o TRF da 4ª Região diz que o vício permanece.

De início vamos esclarecer o seguinte: as proposições e normas posteriores à Lei 10.256/01 são diferentes daquelas que se encontravam em vigor antes de sua promulgação, pois, como dito, ainda que o conteúdo semântico delas se assemelhe, certo é que tais significações foram construídas a partir de enunciados diferentes. Assim, voltando ao ‘item 2’ veremos que na construção das normas N1, N2 e N3 utilizamos, respectivamente, as associações de proposições ‘P1, P3 e P4’; ‘P2, P3 e P5’ e ‘P2, P3, P6’, que têm por base enunciados veiculados por instrumentos anteriores à Lei 10.256/01. Por sua vez, na construção das normas N4

28. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 227.

e N5 utilizamos, respectivamente, a associação das proposições ‘P7, P3 e P4’ e ‘P8, P3, P6’. Então, correto dizer que a Lei 10.256/01 inseriu enunciados que permitiram a construção de normas distintas no sistema. Agora, isso significa dizer que essas novas normas (N4 e N5) superaram o vício formal apontado de forma taxativa pelo STF nas demais normas (N1, N2 e N3)?

Vejamos. Pelo quadro notamos que mesmo após a inovação da Lei 10.256/01, as normas de incidência construídas a partir dessa alteração normativa, N4 e N5, tinham por suporte material enunciados também presentes nas normas N1, N2 e N3. Sintetizando graficamente teríamos:

$$\begin{aligned} N1 &= P1(E1.E2.E3.E5) + P3(E2.E3.E6) + P4(E10.E11.E12) \\ N2 &= P2(E1.E2.E3.E4.E5) + P3(E2.E3.E6) + P5(E4.E7) \\ N3 &= P2(E1.E2.E3.E4.E5) + P3(E2.E3.E6) + P6(E4.E8) \\ N4 &= P7(E2.E3.E5.E9) + P3(E2.E3.E6) + P4(E10.E11.E12) \\ N5 &= P8(E2.E3.E4.E5.E9) + P3(E2.E3.E6) + P6(E4.E8) \end{aligned}$$

Na sequência perguntamos: nos termos do RE 363.852, quais enunciados violaram a norma de competência, devendo ser-lhes imposta uma sanção de ‘invalidade’²⁹? Para responder a essa pergunta, lembramos que a norma de competência analisada pelo STF é aquela construída a partir do enunciado constitucional disposto no art. 195, §4º. Considerou a Colenda Corte que a inserção de enunciados (antes da EC 20/98) que tratassem de matéria relacionada à incidência de contribuição social sobre a receita bruta, deveria obedecer ao procedimento afeto às leis complementares. No entanto, como se viu, alguns enunciados, a exemplo de E2 e E3, cujo teor trata sobre a incidência de contribuição dessa natureza, embora tenham sido inseridos pelo Congresso Nacional e Presidência da República, o foram mediante procedimento de lei ordinária. Conclusão

29. Invalidade no sentido amplo, como impossibilidade de aplicação normativa, e não no sentido estrito como inexistência.

imediatas: esses enunciados não podem servir de suporte para construção de normas jurídicas válidas.

Aqui então a resposta à interrogação desse tópico: as normas construídas posteriormente à Lei 10.256/01 (N4 e N5) padecem dos mesmos vícios daqueles construídos até a promulgação dessa lei (N1, N2 e N3). Isso porque todas têm suporte, entre outros, nos enunciados E2 e E3 que, no precedente da Corte Suprema, foram sancionados como inválidos por violarem a norma de competência construída a partir do art. 195, §4º da Constituição da República.

A essa altura fica claro que nos alinhamos à posição do julgador do TRF da 4ª Região – ainda que por fundamentos diferentes –, pois consideramos que as normas de incidência da contribuição para o Funrural construídas após a edição da Lei 10.256/01 suportam os mesmos vícios daquelas objeto do RE 363.258.

Ademais, sobre a divergência do TRF da 3ª Região, pinçamos uma passagem do voto em estudo que denota bem a importância dos conceitos propedêuticos de ‘norma’, ‘proposição’ e ‘enunciado’. Nele consta (v. item ‘1’) que os dispositivos prevendo as alíquotas e base de cálculo (E2.E3) foram abrangidos pela nova deliberação do legislador, *in casu* Lei 10.256/01, de forma que teriam sido insertos no sistema novamente. Seriam então novos enunciados (E13.E14). Ocorre que tal lei (10.256/01) em nenhum momento faz qualquer tipo de referência aos incisos I e II do art. 25 da Lei 8.212/91 (E2.E3), os quais permanecem no sistema por meio da enunciação da Lei n. 9.528/97 que, como vimos, por se valer do procedimento da lei ordinária, foi tida como viciada.

INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA: APLICAÇÃO DO ARTIGO 174, PARÁGRAFO ÚNICO, I, DO CTN

Marcelo de Lima Castro Diniz

João Victor Ribeiro Aldinucci

1. Introdução

O advento da Lei Complementar (LC) 118, de 9 de fevereiro de 2005, suscita a questão a respeito da aplicação da regra que alterou o momento da interrupção da prescrição em matéria tributária. O artigo 174, do Código Tributário Nacional (CTN), estabelecia a interrupção da prescrição pela *citação do devedor*, enquanto o artigo 1º, da LC 118/2005, prescreve que “pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal” é que se considera interrompida a prescrição. Assim, a LC 118/2005 alterou a ocasião em que se considera interrompida a prescrição.

Este estudo pretende oferecer resposta a duas indagações básicas. A prescrição tributária é tema de direito material ou de direito processual? Qual fato jurídico determina a aplicação do dispositivo revogado (interrupção pela citação) e do dispositivo revogador (interrupção pelo despacho que ordena a citação): o “fato gerador” da obrigação tributária principal, o lançamento tributário, a notificação do lançamento, a inscrição em dívida ativa ou o ajuizamento da execução fiscal?

2. Prescrição tributária

O artigo 146 Constituição Federal (CF) atribui à lei complementar competência para dispor sobre *normas gerais de direito tributário*, assim

como dispor sobre conflitos de competência e tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar. Não obstante o órgão produtor da lei complementar seja o Poder Legislativo da União (ente parcial), a lei complementar editada com fundamento de validade no artigo 146, da CF, terá *eficácia nacional* (ente total), impondo-se, desta forma, não apenas à União, como também aos Estados Federados, Distrito Federal e Municípios. O artigo 146, incisos I, II e III, dispõe:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Desse modo, enquanto a prescrição civil ou criminal pode ser regulada por lei ordinária federal, a prescrição tributária deve ser disciplinada *exclusivamente* por lei complementar de caráter nacional. Nesse sentido a Súmula Vinculante 8: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Dentre os temas que deverão ser disciplinados pela lei complementar encontra-se “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”, isto é, matérias que dizem respeito ao ciclo de positivação do direito tributário. Desde a ocorrência do “fato gerador”, que gera a obrigação tributária principal *ex vi* do artigo 113, do CTN, passando pela etapa de constituição do crédito tributário pelo lançamento (artigo 142, do CTN) até sua extinção (artigo 156, do CTN), vários fatos jurí-

dicos são produzidos, vários atos de aplicação da legislação tributária são praticados, várias normas individuais e concretas são inseridas no sistema jurídico, perfazendo o denominado ciclo de positivação do direito tributário. Embora o Texto Constitucional tenha se reportado expressamente a apenas dois fatos extintivos do crédito tributário (decadência e prescrição), toda a disciplina da relação jurídica tributária deve ser objeto de disciplina pela lei complementar¹.

O Código Tributário Nacional, não obstante tenha sido introduzido pela Lei 5.172/66, foi recepcionado pela Constituição de 1988, mediante expressa disposição inserida no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (artigo 34, § 5º). Mais que isso, o CTN foi recepcionado com status de lei complementar quando disciplina as matérias previstas pelo artigo 146 do CTN. Desse modo, as regras sobre extinção do crédito tributário foram recepcionadas pelo Texto Constitucional com valor de lei complementar. Por conseguinte, apenas outra lei complementar pode pretender revogar seus dispositivos, sob a pena de incidir em inconstitucionalidade.

No tocante à prescrição, o artigo 156, do CTN, estabelece que a ocorrência do fato prescricional (decurso do prazo de cinco anos sem obtenção da interrupção da prescrição) gera a extinção do crédito tributário, fazendo desaparecer não apenas o direito subjetivo do Fisco (crédito tributário) e o respectivo dever jurídico do sujeito passivo (obrigação tributária), como também *toda a relação jurídica tributária*². Nesse sentido, a prescrição tributária não extingue apenas o exercício do direito de ação (ação de execução fiscal *ex vi* da Lei 6.830/80), mas fundamentalmente toda a relação jurídica tributária: o CTN equiparou a prescrição à deca-

1. BRASIL. STF. RE 562.276/PR. Relatora: Ministra Ellen Gracie. J: 03/11/2010. DJ: 09/02/2010.

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 467.

dência e também ao pagamento, como hipóteses de extinção do crédito tributário.

O CTN também se ocupou da disciplina do termo inicial da contagem do prazo prescricional (*constituição definitiva do crédito tributário*), como também das hipóteses de interrupção. De acordo com a LC 118/2005, o artigo 174, do CTN, prescreve:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Não se pode afirmar que prescrição (prazo, causas de interrupção etc.) constitua tema de direito material pela exclusiva circunstância de o tema ter sido tratado pelo CTN, embora isso seja absolutamente relevante ante a regra de competência estatuída pelo artigo 146, da CF. Também não é correto dizer que apenas pelo fato de a lei complementar ter contemplado determinado instituto jurídico tributário, a revogação do respectivo dispositivo tenha que acontecer por lei complementar. Com efeito, uma regra pode ter sido inserida por meio de lei complementar, mas ter valor jurídico de lei ordinária, tornando-se viável a revogação via lei ordinária.

Não se ignora que o tema da prescrição tributária possa estar numa zona cinzenta entre direito material e direito processual, uma vez que, à primeira vista, é o não exercício do direito de ação dentro do prazo quinquenal que gera a extinção do crédito tributário. Essa assertiva, contudo, não se revela correta. Não é propriamente o não exercício do direito de ação no prazo quinquenal que gera a extinção do crédito tributário,

mas sim a *inexistência de causa interruptiva*, nos termos do artigo 174 do CTN. Essa circunstância confere preponderância ao direito material.

As normas jurídicas podem ser classificadas de diversas formas: quanto aos destinatários, podem ser gerais ou individuais; quanto ao antecedente, podem ser abstratas ou concretas. As normas jurídicas também ser classificadas em norma primária (*direito material*) e norma secundária (*direito processual*). Norma primária é aquela na qual “realizada a hipótese fática, *i. e.*, dado um fato sobre o qual ela incide, sobrevém, pela causalidade que o ordenamento institui, o efeito, a relação jurídica com sujeitos em posições ativa e passiva, com pretensões e deveres (para nos restringirmos às relações jurídicas em sentido estrito)”. Já a norma secundária tem a seguinte conformação: “Na segunda, a hipótese fática, o pressuposto é o não cumprimento, a inobservância do dever de prestar, positivo ou negativo, que funciona como fato jurídico (ilícito, antijurídico) fundante de outra pretensão, a do exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever constituído na norma primária.”³

Evidente, portanto, que a prescrição tributária será regulada tanto pelo direito material, quanto pelo direito processual. O direito tributário material disciplina a relação jurídica tributária desde sua origem até sua extinção; logo, se prescrição é causa de extinção do crédito tributário, então se trata de tema pertinente ao direito material: dada a ausência de interrupção do prazo prescricional quinquenal, deve ser a extinção do crédito tributário.

A prescrição é tema de direito processual de modo indireto ou reflexo. Explica-se: a cobrança judicial do crédito tributário é viabilizada por meio do exercício do direito de ação, assim como da jurisdição e do processo. Desse modo, se a interrupção da prescrição acontece com a distribuição da petição inicial ou com o despacho que determina a

3. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 188.

citação ou ainda com a citação do devedor, então o direito processual se ocupará da prescrição não para se sobrepor ao direito material ou mesmo para contrariá-lo, mas sim para viabilizar o direito à cobrança judicial, estabelecendo as respectivas regras. O direito processual não regula a prescrição, mas sim o direito de ação, o processo, a jurisdição, os atos processuais, os requisitos da petição inicial e assim por diante.

Ainda nesse sentido, não é porque a concessão de medida liminar constitui hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que a regra prevista pelo artigo 151, inciso IV e V, pode ser considerada de direito processual; o direito processual se ocupa da disciplina jurídica da medida liminar, mas não dos efeitos produzidos no âmbito da relação jurídica tributária. Assim também ocorre com a prescrição tributária, que pode ser interrompida por *ato processual*, mas que continua sendo tema de direito material.

Oportuno registrar que o Código Civil de 2002 trocou o vocábulo “ação” por “pretensão” ao tratar da prescrição civil (artigo 206 do Código de 2002 e artigo 178 do Código de 1916). Com efeito, o art. 189, do Código Civil, estabelece que a prescrição provoca a *extinção da pretensão*, isto é, a possibilidade de exercício do direito material, e não apenas a “ação processual”.

Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery⁴, ao analisarem o referido art. 189, ensinam que a prescrição é “causa extintiva da pretensão de direito material pelo seu não exercício no prazo estipulado pela lei”. O próprio CPC reconhece que prescrição é tema de direito material, ao dispor, no artigo 269, que a pronúncia da prescrição implica extinção do processo com julgamento de mérito, isto é, o próprio direito contro-

4. NERY JUNIOR, Nelson; Nery, Rosa Maria de Andrade. *Código Civil Anotado e Legislação Extravagante*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 259.

vertido acaba por ser solucionado mediante o reconhecimento de que o direito do credor se extinguiu.

A conclusão que se impõe, portanto, é que prescrição tributária é tema da alçada exclusiva da lei complementar, assim como que prescrição – por provocar a extinção da relação jurídica tributária – constitui tema de direito material.

3. Ciclo de positivação do direito tributário

A positivação do direito ocorre mediante a produção de normas. A partir de norma(s) superior(es), o sujeito competente procede à aplicação/incidência do direito aos fatos e com isso introduz nova norma no sistema, individual ou geral, abstrata ou concreta. Norma jurídica, fato jurídico e relação jurídica são conceitos fundamentais, sem os quais o direito não se operacionaliza.

No direito tributário, a Constituição Federal veicula norma de competência, outorgando à União, Estados, DF e Municípios a possibilidade de instituírem tributos (*T1*). O exercício da competência pelas pessoas políticas também está condicionado à observância da lei complementar, quando a Constituição assim dispuser. É o caso da lei complementar a que se refere o artigo 146, da CF, à qual compete dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, limitações constitucionais ao poder de tributar e expedir normas gerais em matéria de legislação tributária (*T2*).

Os destinatários das normas de competência, mediante lei, instituem a regra-matriz de incidência tributária, definindo os critérios material, temporal, espacial (antecedente) e, no conseqüente, o critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota) (*T3*).

A partir da regra-matriz de incidência tributária, o sujeito competente – contribuinte em se tratando de lançamento por homologação ou Fisco em se tratando de lançamento por declaração ou por ofício – intro-

duz norma individual e concreta no sistema. O antecedente é composto pelo fato jurídico tributário (“fato gerador”), enquanto o conseqüente é preenchido pela relação jurídica tributária (T4).

A comunicação do lançamento – notificação – implica a “constituição definitiva do crédito tributário” (T5) (artigo 145, CTN), tornando viável a cobrança judicial, desde que não esteja presente alguma causa suspensiva ou extintiva, nos termos do artigo 151 e 156, do CTN.

Tratando-se de lançamento produzido pelo contribuinte (lançamento por homologação), lhe compete notificar o Fisco. Mas se o lançamento for produzido pelo Fisco, é o contribuinte que deve ser notificado, inclusive para se possibilitar o exercício do direito de defesa no âmbito administrativo *ex vi* do artigo 145, do CTN. A ausência de lançamento tributário no prazo quinquenal implica a extinção do crédito tributário pela decadência (artigo 173, CTN).

Não ocorrendo extinção tampouco suspensão da sua exigibilidade, o crédito tributário deverá ser inscrito em dívida ativa, atividade que agrega presunção de liquidez, certeza e exigibilidade, precisamente porque constitui ato de controle da legalidade do procedimento de lançamento (T6) (artigo 204, CTN). Depois da inscrição em dívida ativa, deverá ser produzida a Certidão de Dívida Ativa (T7), documento que irá instruir a petição inicial de execução fiscal (T8). Não nos ocuparemos das etapas subsequentes ao ajuizamento da execução fiscal, visto que irrelevantes para o presente estudo.

Vimos que o crédito tributário passa por várias etapas até chegar à *exigibilidade máxima*, mediante exercício da ação de execução fiscal. Antes da constituição definitiva do crédito tributário (*exigibilidade mínima*), não há que se falar em relação jurídica tributária e obrigação líquida, certa e exigível e, assim, não há que se falar em prescrição, mas, sim, em decadência. De igual modo, antes da inscrição em dívida ativa (*exigibilidade média*), não há que se falar em *exequibilidade* do crédito tributário.

4. Incidência da nova redação do artigo 174, parágrafo único, inciso I, do CTN

A abordagem efetuada anteriormente demonstra que *prescrição tributária é tema de direito material*. Também se demonstrou que a compreensão do ciclo de positivação do direito tributário revela-se importante para determinar o instante a partir do qual o crédito tributário se torna exigível e exequível. A questão é saber qual fato é suficiente e necessário para fixar o momento a partir do qual a nova redação do artigo 174, parágrafo único, I, do CTN, se torna aplicável: i) constituição definitiva do crédito tributário (*exigibilidade mínima*); ii) inscrição em dívida ativa (*exigibilidade média*); ou iii) interposição da ação de execução fiscal (*exigibilidade máxima*).

O Ministro Luis Fux⁵ afirma o *caráter processual* da regra que prevê o despacho judicial como marco interruptivo da prescrição tributária: “Destarte, consubstanciando norma processual, é aplicada imediatamente aos processos em curso, razão pela qual a data da propositura da ação poderá ser-lhe anterior”. Já a Ministra Eliana Calmon⁶ sustenta a *natureza mista* do dispositivo em comento e conclui:

A norma prevista no art. 174, parágrafo único, I, do CTN, com a redação conferida pela LC 118/2005, tem feição mista, ostentando natureza processual e material, de forma que incide nas execuções fiscais ajuizadas após 9 de junho de 2005. 2. É vedada a eficácia retroativa da LC 118/2005, pois: a) há expressa determinação de efi-

5. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Prescrição Intercorrente. Alterações legislativas sobre a matéria. REsp 1015061/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15/05/2008, DJe 16/06/2008.

6. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. A norma prevista no art. 174, parágrafo único, I, do CTN, com a redação conferida pela LC 118/2005, tem feição mista, ostentando natureza processual e material, de forma que incide nas execuções fiscais ajuizadas após 9 de junho de 2005. REsp 1058409/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 16/04/2009.

cácia prospectiva (art. 4º); inexistente Lei admitindo a retroatividade; b) a retroatividade não pode prejudicar o contribuinte; c) caracteriza surpresa vedada pelo sistema jurídico.

Evidente que a novel artigo 174, parágrafo único, I, do CTN, não poderá “retroagir”; evidente também que o sistema jurídico veda a “surpresa” no sentido de comprometer a *segurança jurídica*. Nota-se, que o estabelecimento da premissa de que a regra tem caráter processual ou “mista” implica a conclusão de que é o ajuizamento da execução fiscal antes de 9 de junho de 2005 que determina a incidência ou não da nova redação do artigo 174, parágrafo único, I, do CTN.

Embora o STJ como um todo⁷ esteja se enveredando no sentido expressado pelos Ministros Luis Fux e Eliana Calmon, decadência e prescrição em matéria tributária sempre foram consideradas pelo próprio STJ sob *competência da lei complementar ex vi* do artigo 146, da CF. Assim, parece haver uma contradição na jurisprudência do STJ: se decadência e prescrição tributária são matérias sob reserva de lei complementar, visto que inseridas no artigo 146, inciso III, b, da CF, é contraditório afirmar que a regra que prevê a interrupção da prescrição pela citação ou pelo despacho do juiz que ordenar a citação seja matéria de direito processual ou mesmo “mista”.

7. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. A norma prevista no art. 174, parágrafo único, I, do CTN, com a redação conferida pela LC 118/2005, tem feição mista, ostentando natureza processual e material, de forma que incide nas execuções fiscais ajuizadas após 9 de junho de 2005. REsp 1058409/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 16/04/2009; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Prescrição. Interrupção. Citação. Propositura da ação anteriormente à vigência da LC 118/2005. REsp 1062061/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19/02/2009, DJe 25/03/2009; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Prescrição intercorrente. Interrupção do prazo prescricional pelo despacho do juiz que determina a citação. Art. 174 do CTN Alterado pela LC 118/2005. Aplicação imediata aos processos em Curso. REsp 1074146/PE, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 03/02/2009, DJe 04/03/2009).

Na arguição de inconstitucionalidade no Resp 616348, onde se discutiu a (in) constitucionalidade do artigo 45 e 46, da Lei 8.212/91, os quais ampliaram para 10 (dez) anos o prazo de decadência e prescrição, o STJ acolheu por unanimidade a arguição precisamente porque tais matérias pertencem à competência da lei complementar. O Ministro Teori Zavascki pontuou: “Acolher esse argumento, todavia, importa, na prática, retirar a própria substância do preceito constitucional. É que estabelecer “*normas gerais (...) sobre (...) prescrição e decadência*” significa, necessariamente, dispor sobre prazos, nada mais. Se, conforme se reconhece, a abolição desses institutos não é viável nem mesmo por lei complementar, outra matéria não poderia estar contida nessa cláusula constitucional que não a relativa a prazos (seu período e suas causas suspensivas e interruptivas).” No mesmo sentido pronunciou-se o Ministro Cesar Asfor Rocha:

Comungo do entendimento do em. Ministro Teori Albino Zavascki, também no que se refere ao significado da expressão “normas gerais sobre prescrição e decadência”, quando afirma que essas “normas gerais” são aquelas que estipulam os prazos de prescrição e decadência, o início e fim de sua contagem, bem como suas causas suspensivas e interruptivas, questões, algumas dessas, que foram reguladas no art. 45 da Lei 8.212/91 e que, todavia, devem ser objeto de lei complementar.

Em julgamento de outra matéria pertinente à prescrição tributária, o STJ⁸ decidiu que “a suspensão de 180 (cento e oitenta) dias do prazo prescricional a contar da inscrição em Dívida Ativa, prevista no art. 2º, § 3º, da Lei 6.830/80, aplica-se tão-somente às dívidas de natureza não tri-

8. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Segundo disposto no art. 174, parágrafo único, I, do CTN, com redação anterior à LC n. 118/2004, o prazo de cinco anos para cobrança do crédito tributário é contado da data da sua constituição definitiva, e se interrompe pela citação pessoal feita ao devedor.** REsp 1164878/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 05/08/2010, DJe 01/09/2010.

butária, porquanto a prescrição do direito do Fisco ao crédito tributário regula-se por lei complementar, *in casu*, o art. 174 do CTN”.

Observa-se que houve referência expressa não apenas aos prazos, como também às *causas suspensivas e interruptivas*, no sentido de estarem incluídas na cláusula constitucional que reserva à lei complementar competência para dispor sobre prescrição e decadência tributária. Dessa forma, se decadência e prescrição tributária (prazos, causas suspensivas e interruptivas) apenas podem ser disciplinadas por lei complementar por estarem compreendidas nas “normas gerais em matéria de legislação tributária”, não é correto afirmar seu caráter processual ou “misto”.

Ainda de acordo com a jurisprudência do próprio STJ⁹, é a *constituição definitiva do crédito tributário* que confere exigibilidade ao crédito

9. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO (EXACIONAL). EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. IPTU. CONFISSÃO DE DÍVIDA. CAUSA INTERRUPTIVA DO PRAZO PRESCRICIONAL (ARTIGO 174, PARÁGRAFO ÚNICO). EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ARTIGO 156, V, DO CTN). 1. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis: “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor; I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.” 2. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional de cinco anos para o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário. 3. Deveras, assim como ocorre com a decadência do direito de constituir o crédito tributário, a prescrição do direito de cobrança judicial pelo Fisco encontra-se disciplinada em cinco regras jurídicas gerais e abstratas, a saber: (a) regra da prescrição do direito do Fisco nas hipóteses em que a constituição do crédito se dá mediante ato de formalização praticado pelo contribuinte (tributos sujeitos a lançamento por homologação); (b) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade; (c) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento tributário ex officio; (d) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com

tributário, no sentido de ser viável inscrever em dívida ativa e promover execução fiscal: em suma, *a constituição definitiva do crédito tributário é que marca o início do prazo prescricional*. Em tributos sujeitos a lançamento por homologação, a constituição definitiva do crédito tributário

suspensão da exigibilidade; e (e) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco decorrente de causas interruptivas do prazo prescricional (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 224/252). 4. Consoante cediço, as aludidas regras prescricionais revelam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 5. Assim, conta-se da data da entrega do documento de formalização do crédito tributário pelo próprio contribuinte (DCTF, GIA, etc.) o prazo quinquenal para o Fisco acioná-lo judicialmente, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que não houve o pagamento antecipado (inexistindo valor a ser homologado, portanto), nem quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl no AgRg no REsp 859597/PE, Primeira Turma, publicado no DJ de 01.02.2007; REsp 567737/SP, Segunda Turma, publicado no DJ de 04.12.2006; REsp 851410/RS, Segunda Turma, publicado no DJ de 28.09.2006; e REsp 500191/SP, desta relatoria, Primeira Turma, publicado no DJ de 23.06.2003). 6. Por outro turno, nos casos em que o Fisco constitui o crédito tributário, mediante lançamento, inexistindo quaisquer causas de suspensão da exigibilidade ou de interrupção da prescrição, o prazo prescricional conta-se da data em que o contribuinte for regularmente notificado do lançamento tributário (artigos 145 e 174, ambos do CTN). 7. Entrementes, sobrevindo causa de suspensão de exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, formalizado pelo contribuinte (em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação) ou lançado pelo Fisco, não tendo sido reiniciado o prazo ex vi do parágrafo único, do artigo 174, do CTN, o dies a quo da regra da prescrição desloca-se para a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade. Sob esse enfoque, a doutrina atenta que nos “casos em que a suspensão da exigibilidade ocorre em momento posterior ao vencimento do prazo para pagamento do crédito, aplicam-se outras regras: a regra da prescrição do direito do Fisco com a constituição do crédito pelo contribuinte e a regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento”. Assim, “nos casos em que houver suspensão da exigibilidade depois do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional continuará sendo a data da constituição do crédito, mas será descontado o período de vigência do obstáculo à exigibilidade” (Eurico Marcos Diniz de Santi, in ob. cit., págs. 219/220). 8. Considere-se, por fim, a data em que suceder qualquer uma das causas interruptivas (ou de reinício) da contagem do prazo prescricional, taxativamente elencadas no parágrafo único, do artigo 174, a qual “servirá como dies a quo do novo prazo prescricional de cinco anos, qualificado pela conduta omissiva de o Fisco exercer o direito de ação” (Eurico Marcos Diniz de Santi, in ob. cit., pág. 227). (...) (AgRg no Ag 1266077/RS, Relator Ministro Luis Fux)

se opera mediante a “entrega do documento de formalização do crédito tributário pelo próprio contribuinte” (i), enquanto em tributos sujeitos a lançamento de ofício ou por declaração, a constituição definitiva acontece com a notificação do contribuinte (ii).

Segue-se que o fato jurídico necessário e suficiente ao *nascimento da pretensão* é a constituição definitiva do crédito tributário. A inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal são contingências não relevantes para determinação do nascimento da pretensão, precisamente porque significam manifestação do próprio *exercício da pretensão*. A possibilidade de exercício da pretensão surge com a *constituição definitiva do crédito tributário* e não com o ajuizamento da execução fiscal. O entendimento do STJ a respeito da vigência do novo dispositivo do artigo 174, parágrafo único, I, do CTN, não é correto, tampouco consentâneo com sua própria jurisprudência.

5. Conclusões

Decadência e prescrição tributária são temas pertencentes à competência da lei complementar *ex vi* do artigo 146, inciso III, b, da CF. Sob as “normas gerais em matéria de legislação tributária” se incluem prazos e causas suspensivas e interruptivas de decadência e prescrição. O artigo 156, do CTN, estabelece que prescrição é causa de extinção do crédito tributário, tanto quanto pagamento, decadência e compensação. Essas inferências levam à conclusão de que prescrição é tema de direito material, ainda que o direito processual também se ocupe do tema. Dentro do ciclo de positivação do direito tributário, é a *constituição definitiva do crédito tributário* que marca o instante a partir do qual o crédito tributário se torna exigível. A constituição definitiva do crédito tributário é instrumentalizada por meio do lançamento tributário e pressupõe a comunicação, isto é, a notificação.

Embora se entenda que decadência e prescrição tributária sejam temas que apenas a lei complementar possa disciplinar (prazos e causas de interrupção e suspensão), o STJ se pronunciou no sentido de que, dada a natureza processual ou “mista” do novo artigo 174, parágrafo único, I, do CTN, este dispositivo é aplicável às execuções fiscais propostas posteriormente a 9 de junho de 2005, o que se mostra contraditório.

A fidelidade às premissas estabelecidas nos leva a conclusão diferente: considerando-se que decadência e prescrição são temas reservados à lei complementar; considerando-se, também, que se trata de temas de direito tributário material (e não processual); considerando-se que a pretensão ao crédito tributário nasce com a constituição definitiva do crédito tributário mediante notificação do lançamento; considerando-se, finalmente, que o artigo 1º, da Lei Complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005, entrou em vigor 120 (cento e vinte) dias depois da publicação desta lei, ou seja, em 9 de junho de 2005, conclui-se que *a regra prevista pelo art. 174, parágrafo único, I, do CTN, com a redação conferida pela LC 118/2005, se aplica apenas para os créditos tributários constituídos definitivamente (isto é, devidamente notificados) depois de 9 de junho de 2005, data da sua entrada em vigor ex vi do artigo 4º (cento e vinte dias depois da publicação).*

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS APÓS A EDIÇÃO DA LEI N. 11.638/07

Marcos Eduardo Muniz Silva

1. Introdução

A figura do ágio gerado pela aquisição de participações societárias e sua forma de contabilização foram estabelecidos no Brasil pelo Decreto-Lei n. 1.598/77, o qual foi recepcionado pela nova Ordem Constitucional com força de lei.

Em 1997, com o advento da Lei n. 9.532, foram introduzidas condições para que o ágio fosse aproveitado fiscalmente como despesa dedutível ou amortizável, de acordo com sua respectiva fundamentação econômica.

Após a edição da referida lei, inúmeros planejamentos tributários foram realizados no país, gerando uma constante insurgência dos auditores da Receita Federal do Brasil, uma vez que algumas operações levaram a uma economia tributária milionária.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por diversas vezes analisou o assunto e sua posição sobre a validade do aproveitamento fiscal do ágio tem-se baseado geralmente nos fatos de cada caso concreto, tomando por base as provas produzidas capazes de constatar a real existência do pagamento do ágio e a não ocorrência de simulação ou fraude por parte do contribuinte para validar a operação.

Com o advento da Lei n. 11.638/07, a qual entre outras mudanças promoveu a criação da conta contábil do “ativo intangível” para registrar o valor do fundo de comércio adquirido, bem como com a edição do

Pronunciamento Técnico CPC 15, muito se discutiu se o benefício fiscal do ágio estaria extinto.

Assim, percebe-se o quão relevante é tratar deste tema de maneira mais aprofundada, uma vez que tanto os contribuintes quanto as autoridades públicas têm dúvidas quanto ao tratamento contábil e fiscal que deve ser dispensado ao ágio após a edição da Lei n. 11.638/07.

2. O ágio na aquisição de participações societárias e seu fundamento econômico

O termo ágio geralmente é utilizado para representar a diferença positiva entre o valor pago por um determinado bem e o seu respectivo valor real de mercado¹. Especificamente no que diz respeito à aquisição de participações societárias, referido termo representa, segundo a legislação fiscal, exatamente aquele montante do pagamento que ultrapassa o valor patrimonial (contábil) da respectiva participação societária².

Conforme estabelece o artigo 20 do Decreto-Lei n. 1.598/77, reproduzido pelo artigo 385 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3.000/99), a pessoa jurídica que adquirir participação societária de outra pessoa jurídica que atenda aos critérios de influência e relevância e, por este motivo, avaliar referido investimento pelo patrimônio líquido (método da equivalência patrimonial), deverá desdobrar o custo de aquisição em (i) valor do patrimônio líquido na época da aquisição (na

1. Dicionário Michaelis.

2. Decreto n. 3.000/99, Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

proporção da participação societária adquirida) e (ii) **ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento** (preço efetivamente pago) **e o valor do patrimônio líquido da sociedade adquirida na proporção de sua respectiva participação.** Segundo referido diploma legal, o valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas e sua soma formam o custo de aquisição do investimento³.

O primeiro esclarecimento referente ao referido dispositivo legal é que ele limitou-se a indicar a **aquisição** de participação societária como motivo determinante para a formação do ágio. Referido termo possui um conteúdo semântico bastante amplo que compreende qualquer forma pela qual a participação societária passa a integrar o patrimônio da pessoa jurídica adquirente, como por exemplo a compra e venda, permuta, doação e até mesmo subscrição e integralização de capital⁴.

3. Decreto n. 3.000/99, Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei n. 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.

4. No passado havia discussão a respeito da eventual formação de ágio na subscrição de ações. A CVM colocou um ponto final nesta discussão ao editar a Instrução CVM n. 247/96 que em sua Nota Explicativa assim se pronunciou:

“Até algum tempo atrás, era entendimento de muitas pessoas que o ágio e o deságio somente surgiam quando havia uma aquisição de ações de uma determinada empresa (transação direta entre vendedor e comprador). Hoje, entretanto, já existe o entendimento de que o ágio ou o deságio pode também surgir em decorrência de uma subscrição de capital (...)”.

Em segundo lugar, resta claro que a legislação fiscal prestou-se a apresentar uma definição legal do que deva ser entendido como ágio. Por este motivo, ainda que este tema também seja objeto de estudo da Contabilidade, os efeitos jurídicos do instituto do ágio devem ser analisados exclusivamente a partir do Direito Posto. Em outras palavras, os reflexos tributários do ágio devem levar em consideração as regras jurídicas que o definem e regulam, sendo válida a interpretação dada pela ciência contábil apenas naquilo em que não estiver em desacordo com tais regras jurídicas⁵.

Neste mesmo sentido é a opinião de Luís Eduardo Schoueri, *in verbis*:

O ágio, como se viu acima é instituto jurídico. Tem disciplina legal exaustiva. O fato de haver figura homônima na Contabilidade – ou melhor ainda, o fato de a figura tributária ter se inspirado naquela – não afasta a conclusão de que uma vez regulado pelo Direito, é neste campo que se deve investigar sua natureza.⁶

Dando continuidade à análise das regras jurídicas existentes sobre o ágio, o § 2º do artigo 385 do Regulamento do Imposto de Renda determina que seu lançamento contábil deve indicar o respectivo fundamento econômico, dentre três possíveis hipóteses, *in verbis*:

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

5. Esta premissa de que a figura contábil do ágio somente gera efeitos tributários naquilo em que estiver de acordo com a interpretação jurídica do ágio também será importante para o desenvolvimento de outros tópicos deste trabalho.

6. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 13.

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

A distinção entre os aludidos fundamentos econômicos é extremamente importante para se identificar qual o tratamento tributário a ser dispensado ao ágio, conforme se verá oportunamente.

Os três fundamentos econômicos previstos na lei como possíveis justificativas para o pagamento do ágio nada mais são do que a simples identificação do motivo (critério subjetivo) pelo qual o comprador pagou o ágio, ou seja, é simplesmente a demonstração da razão porque o contribuinte pagou um valor efetivamente maior do que o valor patrimonial da participação societária adquirida.

Cabe ao comprador apontar qual o fundamento econômico que o levou a pagar determinado ágio, podendo inclusive desdobrá-lo em diferentes fundamentos quando mais de um motivo estiver presente. De qualquer maneira, esta escolha a respeito do fundamento econômico do ágio, ou até mesmo seu eventual desdobramento em fundamentos distintos, cabe sempre ao comprador, sendo que a eventual insurgência por uma fiscalização não pode jamais prevalecer, a menos que se comprove que a motivação apresentada pelo comprador era falsa.

Esta distinção entre os possíveis fundamentos econômicos legais do ágio vem sendo constantemente criticada por contabilistas de renome sob o fundamento de que não existe razão para tal distinção, uma vez que o termo rentabilidade futura já teria o condão de englobar o fundo de comércio, intangíveis e quaisquer outras razões econômicas.

Veja-se o posicionamento de Eliseu Martins em um estudo sobre o conceito de *goodwill*:

Por sua vez, a definição operacional, referendada pela literatura contábil, a ser utilizada nesta pesquisa é: goodwill é mensurado como a diferença entre o valor total da empresa e seu patrimônio líquido avaliado a valores de mercado.

(...)

Ocorre que, ao apresentar dessa maneira o ágio, incorreu o legislador em uma impropriedade conceitual: segregou o fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas do valor da rentabilidade futura. (...)

Verifica-se, então, que a impropriedade do conceito de ágio apresentada pelo Decreto-Lei n. 1.598/77 acabou por acarretar algumas confusões no Brasil. **Não existem outras razões econômicas para o pagamento de genuíno ágio (goodwill) que não a expectativa de rentabilidade futura** (grifo nosso)⁷.

Sob o ponto de vista contábil essa posição faz todo sentido. Contudo, partindo-se de uma análise estritamente jurídica, conforme já explicitado acima, ainda que o legislador tenha abordado assunto que também é objeto de estudo da ciência contábil, não se pode olvidar que, a partir do momento em que a lei aponta três possíveis hipóteses de fundamentação econômica do ágio, cabe ao intérprete distingui-las.

Este assunto já foi inclusive objeto de análise do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, oportunidade em que se decidiu no mesmo sentido da posição aqui apresentada, conforme se depreende do seguinte trecho do voto proferido pela Conselheira Relatora Albertina Silva Santos de Lima, *in verbis*:

O Prof. Eliseu Martins, ao comentar o art. 20 do DL 1.598/77, observa que o legislador ao apresentar o ágio daquela forma incorreu

7. MARTINS, Eliseu e outros. *Goodwill: uma análise dos conceitos utilizados em trabalhos científicos*. In: Revista Contabilidade e Finanças, vol. 21, n. 52, São Paulo. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772010000100005-&script=sci_arttext. Acesso em: 20 jul. 2012.

em erro conceitual, pois segregou o fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas do valor de rentabilidade futura. Ressalta que essa separação é incorreta dentro dos conceitos teóricos e normativos contábeis, uma vez que, o fundo de comércio, também conhecido por goodwill, nada mais é, em contabilidade, do que a efetiva expectativa de rentabilidade futura acima dos montantes normais esperados. Salienta ainda que a CVM em sua Instrução n. 1/78 também incorreu nesse erro conceitual e que o corrigiu conforme Nota explicativa à Instrução CVM 247/96.

(...)

Apesar dos conceitos acima expressos, não podemos olvidar que para efeitos fiscais, devemos considerar a existência dos dois fundamentos econômicos citados:

- a) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas;
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros⁸.

Tendo em vista a existência destas três hipóteses de fundamentação econômica, mister se faz analisar separadamente cada uma delas.

2.1. Valor de mercado dos bens do ativo

Nesta hipótese legal prevista no inciso I, do § 2º, do artigo 385 do Imposto de Renda, o pagamento do ágio tem como fundamento o fato de que os bens do ativo da coligada ou controlada isoladamente considerados possuem um valor de mercado superior ao custo registrado na sua contabilidade.

Nos dizeres de Luís Eduardo Schoueri, “o motivo determinante que leva o comprador a pagar o ágio consiste no reconhecimento de que os bens do ativo da coligada ou controlada estão subavaliados”⁹.

8. CARF, Processo n. 10882.001031/2004-95, Acórdão n. 1402-00.342.

9. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 23.

2.2. Fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas

Esta hipótese de fundamentação econômica do ágio leva em consideração aqueles ativos, bens ou direitos que geralmente não se encontram registrados na contabilidade da controlada ou coligada.

O fundo de comércio ou estabelecimento comercial e também os bens intangíveis, que compreende o nome comercial, título e insígnia do estabelecimento, expressão ou sinal de propaganda, marcas de indústria e de comércio, fórmulas, *know-how*, lista de clientes, freguesia, direito à ação renovatória de aluguel, entre outros, estão expressamente listados na hipótese legal¹⁰.

Além disso, a expressão outras razões econômicas possui o condão de albergar toda e qualquer fundamentação para o pagamento do ágio que não esteja encoberta pelas demais hipóteses, ou seja, possui um caráter residual. Hipóteses que poderiam se encaixar perfeitamente neste item seria, por exemplo, a aquisição de um concorrente para concentrar mercado, aquisição de uma sociedade que produza bens complementares aos produzidos pela compradora que poderia, na visão do comprador, aumentar a sinergia, a intenção de bloquear da entrada de novos concorrentes ou até mesmo situações mais simples como a recuperação de um negócio que no passado pertenceu à família do comprador.

2.3. Expectativa de rentabilidade futura

A hipótese prevista no inciso II, do § 2º, do artigo 385 do Regulamento de Renda, propositalmente analisada por último dada a sua complexidade, traz a rentabilidade futura da coligada ou controlada como fundamento econômico para o pagamento do ágio.

10. MUNIZ, Ian de Porto Alegre e BRANCO, Adriano Castello. *Fusões e Aquisições: Aspectos societários e fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 192.

Nesta situação a compradora se predispõe a pagar um ágio na participação societária adquirida por ter a expectativa de um determinado retorno sobre o investimento.

Geralmente esta fundamentação econômica do ágio é evidenciada através de estudos feitos com base em certos métodos contábeis de projeção de receitas, custos e despesas que tem por escopo aferir a rentabilidade do investimento.

Na grande maioria das empresas, o fluxo de caixa descontado é o método mais utilizado para este fim.

A distinção jurídica deste fundamento econômico com aqueles analisados anteriormente reside simplesmente no critério subjetivo do comprador. Se o comprador resolveu pagar um ágio por conta dos ativos da controlada ou coligada, contabilizados ou não, então estar-se-á diante de um fundamento econômico referente aos ativos tangíveis ou intangíveis (incisos I ou III do § 2º do Regulamento do Imposto de Renda). Em contrapartida, se o comprador paga o ágio baseado num potencial resultado esperado, então seu fundamento econômico será a expectativa de rentabilidade futura.

Este também é o entendimento de Luís Eduardo Schoueri, conforme se verifica da seguinte passagem:

(...) Não se nega que o fundo de comércio esteja ligado à lucratividade e, por isso, não há de ser essa circunstância o critério distintivo. Aliás, não só o fundo de comércio contribui para a lucratividade da empresa; também os ativos tangíveis desempenham, de regra, papel fundamental para tanto. Fosse verdadeiro que a existência de fundo de comércio absorveria a fundamentação baseada em rentabilidade futura, então também a existência de ativos tangíveis cumpriria igual papel e, ao final, não haveria espaço para cogitar rentabilidade futura.

Mais uma vez: a rentabilidade futura é fundamento para constituição do ágio, do mesmo modo como são os demais fundamentos. Não há preferência do legislador.

Daí que o único critério aceitável é a busca da razão (subjetiva) do comprador, no pagamento do preço. É essa intenção que se deverá comprovar.¹¹

Portanto, do ponto de vista jurídico é possível diferenciar cada uma das hipóteses de fundamento econômico do ágio.

Ainda com relação à fundamentação econômica do ágio, faz-se mister analisar a questão da comprovação de seu fundamento econômico por parte do comprador.

2.4. Da demonstração do fundamento econômico do ágio a ser arquivada pelo comprador

Conforme dispõe o § 3º, do artigo 385, do Regulamento do Imposto de Renda, o lançamento do ágio baseado na mais valia dos ativos ou na expectativa de rentabilidade futura deve ser “baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração”.

A legislação não teceu às minúcias com relação à forma de comprovação do fundamento econômico do ágio. Pelo contrário, apenas indicou que o contribuinte deveria arquivar uma demonstração desse fundamento econômico, que serviria como comprovante da escrituração contábil.

Na prática, com relação ao fundamento da expectativa de rentabilidade futura, várias sociedades têm preferido elaborar, internamente ou através da contratação de terceiros, laudos técnicos capazes de demonstrar essa expectativa de rentabilidade futura.

Vale ressaltar que embora este seja o procedimento mais conservador, a legislação não exige a elaboração de um laudo. Basta apenas que o

11. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 29-30.

contribuinte demonstre, através de qualquer tipo de documento, a existência de uma expectativa de geração de resultado (rentabilidade).

Neste sentido é a posição de Luís Eduardo Schoueri, *in verbis*:

No caso da fundamentação do ágio, como visto, não há qualquer menção a laudo; basta uma demonstração, arquivada junto com os demais documentos contábeis.

(...)

A documentação assim apresentada, não precisa, portanto, ter necessariamente a forma de um laudo. Muitas vezes, a decisão se faz a partir de uma apresentação de slides, quando muito corporificados em um Relatório Executivo (*Executive Summary*), onde os principais elementos para a tomada de decisão surgem como meros tópicos¹².

Além de não exigir uma forma específica para a tal “demonstração” desse fundamento econômico do ágio, a legislação também não estabeleceu qual metodologia deve ser utilizada, tendo portanto o contribuinte ampla liberdade para essa escolha.

Geralmente as projeções de resultado são feitas com base no EBITDA (*earnings before interest, taxes, depreciation and amortization*) ou pelo método do fluxo de caixa descontado.

Enquanto não existem maiores discussões acerca da adoção do fluxo de caixa descontado para fundamentar a rentabilidade futura, relativamente quanto ao EBITDA, Edmar Oliveira Andrade Filho entende que este método não atende à legislação tributária, pois “importa, para a lei, a perspectiva de resultado e não a virtual geração de caixa”¹³.

Ainda que este método não seja o mais adequado para aferir a expectativa na geração de lucros por não levar em consideração determinadas

12. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 35.

13. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e pareceres sobre imposto de renda das pessoas jurídicas*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 42.

despesas e receitas, não se pode olvidar que a partir do momento que o legislador deu liberdade ao contribuinte para adotar a metodologia que melhor lhe convier, não pode o Fisco insurgir-se quanto à utilização deste método. O simples fato de que o EBITDA tem por escopo identificar a geração do fluxo de caixa de uma empresa não significa que seja um método completamente descabido para aferir a expectativa de rentabilidade futura, principalmente porque a lei não exige que esta expectativa se concretize, mas apenas que sirva de embasamento para a decisão do comprador. Esclareça-se que a projeção de uma elevada geração de caixa, por exemplo, é um bom indício de que o negócio seja rentável. Poder-se-ia argumentar que esta afirmação não se sustenta baseada no fato de que referido índice não considera algumas despesas que eventualmente poderiam impactar na rentabilidade. Contudo, não se pode olvidar que no cálculo do EBITDA são consideradas todas as despesas operacionais, o que de certa forma faz com que este índice revele o lucro referente apenas ao negócio, descontando qualquer ganho ou perda do ponto de vista financeiro. De toda forma, para que se evite insurgências quanto à utilização deste método, é recomendável ao contribuinte que se valha também de outros documentos que, complementarmente à projeção do EBITDA, seja capaz de esclarecer que o motivo pelo pagamento do ágio foi a existência de uma expectativa de rentabilidade futura.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais analisou a adoção do EBITDA como fundamentação do ágio por expectativa de rentabilidade futura no julgamento do Recurso n. 146.122, ocorrido no dia 15 de dezembro de 2010 pela 4ª Câmara da Segunda Turma Ordinária e decidiu que o laudo de avaliação apresentado pelo contribuinte baseado no EBITDA consistia prova satisfatória da avaliação do investimento com base em perspectiva de rentabilidade futura.

Ainda que a fundamentação do julgamento tenha levado em consideração além do referido laudo baseado no EBITDA outras provas produzidas pelo contribuinte capaz de reforçar a expectativa de rentabi-

lidade futura, esta decisão é importante para reforçar a tese de que não basta às autoridades fiscais se insurgirem contra o método utilizado pelo contribuinte para projetar a rentabilidade futura do investimento.

Portanto, a autoridade fiscal não possui poder para questionar a metodologia adotada pelo avaliador, uma vez que se busca com a documentação apresentada pelo contribuinte apenas fundamentar o motivo pelo qual se decidiu pagar o ágio, que nesta situação seria acreditar na existência de uma futura rentabilidade.

O último ponto que deve ser considerado neste tópico é o fato de que, nesta situação especificamente analisada, o ágio tem como fundamento o “valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros”¹⁴.

Note-se que a legislação estabelece expressamente a necessidade de uma **previsão de rentabilidade nos exercícios futuros**. Isto significa que se a rentabilidade esperada pelo comprador não se concretizar, ainda assim a fiscalização não poderia se insurgir contra a fundamentação econômica lançada pelo contribuinte.

Este assunto também já foi abordado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais neste mesmo sentido, conforme se depreende do seguinte trecho do voto da Conselheira Relatora Albertina Silva Santos de Lima, *in verbis*:

Em relação à acusação fiscal de que os lucros não foram confirmados, entendo que a legislação fiscal não condicionou a dedutibilidade da amortização do ágio à efetiva apuração de lucro, e nem estabeleceu prazo para a geração de lucros¹⁵.

14. Art. 385, § 2º, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda.

15. CARF, Acórdão n. 1402-00.342, 1ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, sessão de 15.12..2010.

Portanto, pode-se constatar que, uma vez demonstrado documentalmente o fundamento econômico que deu ensejo ao pagamento do ágio, a fiscalização somente pode insurgir-se quanto ao fundamento apontado se conseguir desconstituir a prova produzida pelo contribuinte através da demonstração de que houve prática de simulação na declaração do fundamento econômico do ágio.

3. O tratamento contábil do ágio dado pela Lei 11.638/07 e pelo Pronunciamento Técnico CPC n. 15

Até a edição da Lei n. 11.638/07 a forma de contabilização do ágio era regulada pela Instrução CVM n. 247/96, a qual seguia praticamente todas as regras estabelecidas pela legislação fiscal quanto ao tratamento do ágio.

O ágio decorrente da diferença entre o valor de mercado dos bens do ativo da coligada ou controlada e o respectivo valor contábil deveria ser amortizado na proporção em que o ativo fosse realizado na coligada e controlada, por depreciação, amortização, exaustão ou baixa em decorrência de alienação ou perecimento desses bens ou do investimento¹⁶.

Quanto ao ágio fundamentado em rentabilidade futura, ele seria amortizado, no prazo máximo de dez anos, dentro do período, na extensão e proporção dos resultados projetados, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento¹⁷. Sérgio Iudícibus explica que o fundamento para esta regra reside no fato de que as receitas equivalentes aos lucros da investida não representariam um lucro efetivo, uma vez que a investidora pagou por eles antecipadamente, razão pela qual o ágio deveria ser baixado contra essas receitas¹⁸.

16. Instrução CVM n. 247/96, art. 14, § 1º.

17. Instrução CVM n. 247/96, art. 14, § 2º, I e § 3º do mesmo artigo.

18. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; e GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades (Fipecafi)*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 176.

Apesar do ágio fundamentado em outras razões econômicas não ser contemplado pela Instrução CVM n. 247/96 como um dos possíveis fundamentos econômicos, ele tem sua existência reconhecida por força das disposições da legislação fiscal. Contabilmente, tal ágio deveria ser reconhecido imediatamente como perda e ser ainda esclarecido em nota explicativa as razões de sua existência.

Este cenário perdurou até a edição da Lei n. 11.638/07, a qual teve por escopo adequar as normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade. Referida lei alterou a redação do artigo 226, § 3º da Lei das Sociedades Anônimas (n. 6.404/64), que atualmente se encontra com a seguinte redação dada pela Lei n. 11.941/11: “A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de fusão, incorporação e cisão que envolvam companhia aberta”.

Referido dispositivo legal foi o que embasou a edição do Pronunciamento Técnico CPC n. 15 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, posteriormente aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação n. 580/09.

Segundo se verifica do aludido normativo, para fins contábeis, o ágio passou a ser identificado como a diferença positiva entre o custo de aquisição da participação societária e **o valor justo dos ativos e passivos adquiridos (valor de mercado)**, enquanto o conceito fornecido pela legislação fiscal permaneceu como sendo o ágio a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o **valor contábil do patrimônio líquido da participação societária na proporção adquirida**.

Perceba-se que a normatização contábil elevou o valor base para cálculo do ágio. Enquanto a legislação fiscal partia do valor contábil da participação societária adquirida (patrimônio líquido), a nova ordem contábil determina que o valor base para se calcular o ágio deve ser o valor justo – de mercado – de todos os ativos da coligada ou controlada. Neste

sentido, o ágio (*goodwill*), de acordo com o referido Pronunciamento, seria o montante que exceder o valor justo dos ativos líquidos.

4. Eventuais reflexos das novas normas contábeis na formação e mensuração fiscal do ágio

Conforme restou assentado no tópico anterior, as modificações realizadas na Lei das Sociedades Anônimas pela Lei n. 11.638/07 e posteriormente pela Lei n. 11.941/09 tiveram por escopo harmonizar a contabilidade brasileira aos padrões contábeis internacionais, buscando a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica. Tanto é assim que Fábio Piovesan Bozza ao analisar o assunto afirma que “na nova ordem contábil brasileira, o Direito passa a ser um mero coadjuvante, e não mais o seu ator principal”¹⁹.

Diante dessa constatação, e tendo em vista a diferença existente entre a formação do ágio para fins tributários, prevista na lei fiscal, e do ágio para fins contábeis, prevista no Pronunciamento Técnico CPC n. 15, a primeira pergunta que se vem à mente é a seguinte: A alteração contábil promovida pelo CPC n. 15 possui o condão de alterar formação do ágio para efeitos fiscais?

Primeiramente, cabe esclarecer que a Lei n. 11.941/09, nos artigos 15 a 24, criou um Regime Tributário de Transição (RTT), hoje obrigatório²⁰, que deve vigorar até a edição de uma lei fiscal que regule o assunto. Enquanto esta lei não for editada, devem ser mantidos os critérios de reconhecimento de receitas, despesas e custos na apuração do lucro líquido do exercício para fins tributários anteriores à entrada em vigor da Lei n. 11.638/07.

19. BOZZA, Fábio Piovesan. Tratamento fiscal do ágio na aquisição de investimentos. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 178. São Paulo, Dialética, 2010, p. 65.

20. Artigo 15, § 3º, da Lei n. 11.941/09.

Importante ter em mente que referido diploma legal determina ainda que o legislador deve buscar a neutralidade tributária inclusive quando for disciplinar os efeitos tributários das alterações realizadas pelos novos métodos e critérios contábeis²¹.

Note-se que o legislador houve por bem deixar expressamente consignado a intenção de que, via de regra, os novos procedimentos contábeis brasileiros advindos da Lei n. 11.638/07 – o que alberga também a interpretação dada pelo Pronunciamento Técnico CPC n. 15 – não poderiam gerar efeitos tributários. Toda vez que isso ocorresse, deveria então o contribuinte realizar ajustes em livros ou registros apartados de maneira a retornar ao padrão contábil vigente anteriormente²².

Ademais, especificamente quanto ao ágio, tendo em vista tratar-se de instituto regulado exaustivamente pela lei e que pode gerar efeitos fiscais distintos dependendo de sua fundamentação econômica, as novas práticas contábeis não possuem o condão de alterar a sua formação para fins fiscais.

Neste mesmo sentido é a lição de Elidie Palma Bifano, *in verbis*:

Há possibilidade de adoção do estudo de alocação de preço a valor justo para fins tributários?

Considerando-se os comentários aqui apresentados, a resposta objetiva à questão proposta é no sentido de não haver qualquer fundamento para a exigência da adoção do estudo de alocação de preço a valor justo para fins tributários. Inicialmente, o estudo contábil decorre de aplicação de regra objetiva, voltada apenas à escrituração contábil de uma transação e que não guarda qualquer relação com o negócio jurídico efetivado. (...)

A lei, em matéria tributária, determina que o preço pago esteja suportado em documentos e estudos que possam mostrar os critérios de

21. Artigo 15, § 1º, da Lei n. 11.941/09.

22. Artigo 177, § 2º da Lei n. 6.404/76, com a redação dada pela Lei n. 11.941/09.

sua determinação, logo, que possam suportar a transação, enquanto o objetivo dos estudos de alocação de preço para fins contábeis, é suportar o registro contábil.

Acresça-se que os novos padrões contábeis, por determinação legal, são neutros para fins tributários. (...)

O conteúdo do art. 20 do DL 1.598/1977 permanece íntegro e válido no sistema jurídico brasileiro. Seu conteúdo não sofreu nem sofre qualquer restrição quanto à sustentação dos fundamentos econômicos do ágio, para fins tributários, não se coaduna com os conceitos e fundamentos da contabilidade sobre a matéria. A sustentação dos fundamentos econômicos do ágio, para fins tributários, prescinde dos conceitos contábeis, valendo-se de princípios jurídicos, próprios, expressos em lei. Somente o pretexto de não se submeter à determinação clara da lei poderia justificar a equivocada decisão de aplicar metodologias de escrituração contábil a um tema tão relevante da economia nacional como o é o da reorganização societária²³.

Depreende-se da citação acima que, mesmo se a lei não tivesse por escopo essa neutralidade tributária para os novos padrões contábeis trazidos pela Lei n. 11.638/07, o instituto jurídico do ágio ainda permaneceria em pleno vigor, uma vez que os dispositivos da lei tributária que regulam exhaustivamente o assunto não sofreram qualquer modificação²⁴.

Com base nesse raciocínio, a pessoa jurídica que adquirir participações societárias pagando um ágio deverá registrá-lo com base nos novos critérios contábeis (de acordo com o que determina o Pronunciamento Técnico CPC n. 15) e ao mesmo tempo, especificamente para fins fiscais,

23. BIFANO, Elidie Palma. Reorganizações societárias e combinação de negócios: temas atuais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 198. São Paulo: Dialética, março de 2012, p. 54-55.

24. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 46.

proceder aos ajustes necessários em livros auxiliares²⁵ para que o ágio seja formado exatamente de acordo com as determinações contidas no artigo 20 do Decreto-Lei n. 1.598/77, consubstanciado no artigo 385 do Regulamento do Imposto de Renda.

Isto significa que, na prática, caso numa aquisição de investimento o valor pago pelo comprador supere o valor contábil do patrimônio líquido da participação societária adquirida, mas seja inferior ao valor justo dos ativos e passivos adquiridos, haveria ao mesmo tempo um ágio do ponto de vista tributário e um deságio do ponto de vista contábil²⁶.

Vale ressaltar ainda que, após o desdobramento do custo de aquisição do investimento em valor do patrimônio líquido da investida e em ágio/deságio, a amortização contábil do ágio realizada pela investida é neutra para fins de apuração do lucro real²⁷, conforme prevê o artigo 391 do Regulamento do Imposto de Renda. Entretanto, esta amortização contábil deve ser controlada no LALUR (parte B) para efeito de determinação do ganho ou perda de capital quando da alienação ou liquidação do investimento, uma vez que o ágio é um dos componentes do custo do investimento.

25. O livro auxiliar que desempenha esse papel é o FCONT que, segundo disciplina a Instrução Normativa RFB n. 949/09, é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007.

26. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 42-43.

27. Importante esclarecer que o Pronunciamento Técnico CPC n. 15 somente reconhece a expectativa de rentabilidade futura (goodwill) como único fundamento econômico para pagamento do ágio. Além disso, referido normativo determina que este ágio não é amortizável, mas apenas sujeito ao teste de *impairment*. De qualquer maneira, como visto anteriormente esta interpretação não tem o condão de alterar os efeitos fiscais do instituto jurídico-tributário do ágio, o qual pode ser fundamentado economicamente em qualquer um dos três possíveis fundamentos previstos na lei fiscal.

5. O tratamento fiscal do ágio nas incorporações

Até 1997 a legislação fiscal não regulamentava de forma precisa qual deveria ser o tratamento tributário do ágio quando da incorporação realizada entre investida e investidora.

Tributariamente, as operações de incorporação, fusão ou cisão de sociedades com extinção de participações societárias de uma possuída por outra, eram consideradas hipóteses de realização do ágio, independentemente de sua fundamentação econômica, fazendo com que os contribuintes deduzissem integralmente o ágio, com base no artigo 34 do Decreto-Lei n. 1.598/77. Ressalte-se que, mesmo sendo este o procedimento frequentemente utilizado pelos contribuintes, as autoridades fiscais geralmente se insurgiam contra esta dedução, o que gerava uma constante insegurança jurídica sobre o assunto²⁸.

Contudo após a edição da Lei n. 9.537/97, restou regulamentado especificamente qual seria o tratamento tributário do ágio após as operações de incorporação, fusão ou cisão de sociedades, conforme se verifica de seu artigo 7º, reproduzido *in totum* pelo artigo 386 do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei n. 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei n. 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

28. BOZZA, Fábio Piovesan. Tratamento fiscal do ágio na aquisição de investimentos. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 178. São Paulo, Dialética, 2010. p. 60-62.

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

(...)

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei n. 9.532, de 1997, art. 7º, § 1º).

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei n. 9.532, de 1997, art. 7º, § 2º):

I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

(...)

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei n. 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária; (...)

Pela redação do referido dispositivo legal pode-se perceber que a dedutibilidade do ágio após a ocorrência de uma operação de incorporação,

fusão ou cisão passou a depender de seu respectivo fundamento econômico e, quando possível, deveria ainda observar determinados limites legais para dedução.

Após a incorporação, o ágio baseado na diferença entre o valor de mercado e o valor contábil de ativos passa a compor o custo dos referidos ativos, aumentando os seus respectivos valores, e podem ser depreciados, amortizados ou exauridos.

Quando fundamentado em rentabilidade futura, após a incorporação o ágio deve ser contabilizado numa conta de ativo diferido e amortizado durante os próximos 5 anos (no máximo 1/60 por mês).

Por fim, se o ágio decorre da existência de fundo de comércio, após a incorporação, ele seria contabilizado no ativo permanente e não estaria sujeito à amortização, podendo ser deduzido apenas no momento em que a empresa encerre todas as suas atividades.

Demonstrado quais são os efeitos fiscais do ágio após a ocorrência de uma operação de incorporação, fusão ou cisão, mister se faz analisar se estes efeitos fiscais são passíveis de modificação pela nova ordem contábil.

6. O tratamento contábil do ágio nas incorporações

Até a edição da Lei n. 11.638/07, não existiam dúvidas quanto ao tratamento fiscal do ágio após a ocorrência de uma incorporação, fusão ou cisão.

A primeira grande alteração que se pode destacar e que eventualmente poderia gerar alguma influência sobre este assunto foi a exclusão do ativo diferido dentre as possíveis contas do ativo. Em contrapartida foi-se criada a conta do ativo intangível, onde deveriam ser registrados “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manu-

tenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”²⁹. À primeira vista poder-se-ia argumentar que, tendo em vista a exclusão da conta do ativo diferido, após uma operação de incorporação, o ágio gerado por expectativa de rentabilidade futura deveria ser registrado no ativo intangível.

O Pronunciamento Técnico CPC 04, aprovado pela Deliberação CVM n. 533/08, foi quem tratou de identificar o que poderia ser contabilizado no ativo intangível. Não obstante, apenas declarou expressamente que suas normas não se aplicariam ao ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, o qual seria objeto de pronunciamento técnico específico.

De maneira indireta, referido pronunciamento deixou claro que esta seria a conta contábil correta para seu registro, conforme se observa do seguinte trecho do referido Pronunciamento:

A forma de apuração e reconhecimento do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) decorrente de uma combinação de negócios ou decorrente da aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial serão objetos de pronunciamentos específicos pelo CPC. Enquanto esses pronunciamentos específicos não forem emitidos, a previsão do reconhecimento separado do ativo intangível a que se refere o item 34 deste Pronunciamento, adquirido em uma combinação de efeitos, permanece sem efeito.

Vale ressaltar ainda que o Pronunciamento Técnico CPC 15 limitou-se apenas a estabelecer as normas contábeis para apurar e reconhecer o ágio derivado de expectativa de rentabilidade futura decorrente de uma combinação de negócios.

29. Conferir atual redação dos artigos 178 e 179 da Lei n. 6.404/76.

Por este motivo, não restam dúvidas que, após a incorporação, o ágio que deveria ser registrado como ativo diferido passa agora a ser registrado como ativo intangível, o que por si só não acarreta qualquer interferência em seu aproveitamento fiscal via amortização tal qual prevista no artigo 386 do Regulamento do Imposto de Renda.

Outro ponto que merece destaque é o fato de que o Pronunciamento Técnico CPC 15 estabeleceu que o ágio gerado por expectativa de rentabilidade futura não mais seria amortizado contabilmente, mas sim sujeito ao teste de recuperabilidade também aplicável aos demais ativos que anteriormente eram sujeitos à depreciação, conforme previsto no Pronunciamento Técnico CPC 01 (o que também engloba indiretamente o ágio baseado na diferença entre o valor de mercado e o valor contábil de ativos, uma vez que, após a incorporação, este passa a compor o custo de referidos ativo, sujeito ao mesmo procedimento contábil).

Contudo, esta regra quanto ao teste de recuperabilidade não tem efeitos fiscais. Seus ajustes gerarão efeitos contábeis e societários, mas deverão ser controlados no LALUR da mesma forma como eram antes em que o ágio por expectativa de rentabilidade futura e o decorrente de mais-valia dos ativos sujeitavam-se à amortização e depreciação, respectivamente.

Este raciocínio adota a premissa que serviu de base para todo o trabalho, qual seja: o instituto jurídico do ágio é inteiramente regulado pelo Direito e sua formação, mensuração, fundamentação econômica e aproveitamento fiscal devem obedecer às normas fiscais que permanecem em pleno vigor, uma vez que a adoção dos novos padrões contábeis não alterou as referidas regras jurídicas.

Vale ressaltar que este argumento é reforçado inclusive pela própria Lei n. 11.941/09 que determinou que as alterações perpetradas pela Lei n. 11.638/07 não devem gerar efeitos tributários para as pessoas jurídicas.

Portanto, a dedutibilidade fiscal do ágio prevista no artigo 386 do Regulamento do Imposto de Renda não foi afetada pela Lei n. 11.638/07

e nem pelo Pronunciamento Técnico CPC 15, permanecendo em vigor até a edição de uma lei que a altere.

7. Conclusão

Como se viu, o ágio é objeto de estudo tanto da Ciência Jurídica quanto da Ciência Contábil. Ainda que o Direito tenha se inspirado na figura contábil do ágio, a partir do momento em que o legislador regulou exaustivamente a sua formação, mensuração, fundamentação e utilização para fins tributários, este passou a ser um instituto jurídico e, portanto, a interpretação dada pela ciência contábil somente seria válida naquilo em que não estivesse em desacordo às regras jurídicas.

A Instrução CVM n. 247/96 que regulava o assunto para fins contábeis até a edição da Lei n. 11.638/07 em pouco destoava das regras fiscais quanto ao tema do ágio e, em regra, seguia as regras previstas pela legislação fiscal.

Após a edição da Lei n. 11.638/07 e dos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que tiveram por escopo adaptar a contabilidade brasileira aos padrões internacionais através da prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica, o tratamento contábil do ágio distanciou-se daquele previsto na legislação fiscal em diversos aspectos como, por exemplo, com relação à sua formação, mensuração, fundamentação econômica e aproveitamento.

Atualmente, quanto à formação e mensuração do ágio, segundo o conceito jurídico previsto no artigo 385 do Regulamento do Imposto de Renda ágio é a diferença positiva entre o valor pago e o valor patrimonial da participação societária adquirida. Em contrapartida, o Pronunciamento Técnico CPC 15 estabelece que ágio é a diferença positiva entre o valor pago e o valor justo dos ativos e passivos adquiridos. Diante desta nítida distinção, hodiernamente o ágio deve ser mensurado para fins contábeis e para fins fiscais. O valor do ágio a ser contabilizado deve

obedecer às regras contidas no Pronunciamento Técnico CPC 15 e, para fins de cumprir integralmente com as regras fiscais, a eventual diferença do valor do ágio mensurado com base no artigo 385 do Regulamento do Imposto de Renda – considerando a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial da participação societária adquirida – deve ser registrado em livros auxiliares que considere os métodos e critérios contábeis anteriormente vigentes.

Quanto à fundamentação econômica do ágio, as três apontadas como possíveis pela legislação fiscal continuam vigorando. Ainda que contabilistas de renome tenham se insurgido quanto à impossibilidade de destacar o fundo de comércio adquirido e os intangíveis da expectativa de rentabilidade futura, o legislador assim o fez, cabendo ao intérprete distinguir tais situações.

Segundo a regra dos Pronunciamentos Técnicos CPC 01, 04 e 15, após a contabilização do ágio este não é mais sujeito à depreciação, amortização ou exaustão como era anteriormente. A partir de agora, o ágio deve se submeter ao teste de recuperabilidade (*impairment*). Entretanto, os ajustes promovidos por tal teste gerarão apenas efeitos contábeis, com o respectivo controle no LALUR (parte B) para efeito de determinação do ganho ou perda de capital quando da alienação ou liquidação do investimento, assim como era feito quando os ativos eram sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão.

Por fim, as alterações promovidas pela nova ordem contábil também não afetaram o benefício de aproveitamento fiscal do ágio após a ocorrência de uma operação de incorporação, fusão ou cisão de sociedades. Após a ocorrência de uma operação societária desse tipo, o ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura passa a ser contabilizado no ativo intangível e não mais na extinta conta do ativo diferido.

Portanto, de tudo quanto restou exposto, pode-se perceber que, por mais que tenha ocorrido um nítido distanciamento da lei fiscal, o novo padrão contábil brasileiro não é capaz de gerar efeitos tributários.

8. Referências

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e pareceres sobre imposto de renda das pessoas jurídicas*. São Paulo: MP Editora, 2007.

BIFANO, Elidie Palma. “Reorganizações societárias e combinação de negócios: temas atuais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 198. São Paulo: Dialética, março de 2012.

BOZZA, Fábio Piovesan. “Tratamento fiscal do ágio na aquisição de investimentos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 178. São Paulo, Dialética, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; e GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades (Fipecafi)*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu e outros. *Goodwill: uma análise dos conceitos utilizados em trabalhos científicos*. In: *Revista Contabilidade e Finanças*, vol. 21, n. 52, São Paulo. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772010000100005&script=sci_arttext. Acesso em: 20 jul. 2012.

MUNIZ, Ian de Porto Alegre e BRANCO, Adriano Castello. *Fusões e Aquisições: Aspectos societários e fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)*. São Paulo: Dialética, 2012.

PARECER

**INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS POR LEI E
REVOGADOS POR RESOLUÇÃO – ILEGALIDADE
E INCONSTITUCIONALIDADE – INTELIGÊNCIA
DA RESOLUÇÃO NORMATIVA DA ANEEL
234/2006, DA LEI 5655/71 E DA M.P. 2199-14/2001
– INCENTIVOS PARA DESENVOLVIMENTO
REGIONAL OU SETORIAL OBJETIVAM
BENEFICIAR O INVESTIDOR DIRETAMENTE E SÓ
INDIRETAMENTE O CONSUMIDOR PELA CRIAÇÃO
DE SERVIÇO ANTES INEXISTENTE – PARECER.**

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta

Formula-me a consulente, consulta complementar àquela já respondida por mim e por minha sócia Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, em dezembro de 2010, e cuja ementa foi:

“INCENTIVO FISCAL REGIONAL. ART. 1º DA MP N. 2.199-14, NA REDAÇÃO QUE LHE DEU A LEI 11.196/05. REDUÇÃO DE TRIBUTOS SOBRE A RENDA. FINALIDADE DE FOMENTO ÀS PESSOAS JURÍDICAS QUE PROMOVESSEM INVESTIMENTOS NO SETOR DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NAS REGIÕES DA SUDENE E SUDAM. NOTA TÉCNICA N. 262/2010/SRE/ANEEL QUE PREVÊ A CAPTURA DA REDUÇÃO DE TRIBUTOS EM PROL DA MODICIDADE DA TARIFA. ADMINISTRADOR PÚBLICO QUE PRETENDE SUBSTITUIR-SE AO LEGISLADOR E AO CONSTITUINTE. DESVIRTUAMENTO DO INCENTIVO FISCAL LEGALMENTE INSTITUÍDO. INCONS-

TITUCIONALIDADE POR VIOLAÇÃO AOS ARTS. 3º, III, 37 (PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, EFICIÊNCIA E MORALIDADE) E 43 DA CF. OFENSA AO ART. 178 DO CTN E AO ART. 5, XXXVI DA CF. VIOLAÇÃO AO ART. 9, § 3º, DA LEI 8789/95 - P A R E C E R” ·

Está consubstanciada nos seguintes quesitos:

- a) Pode ANEEL, por meio de Resolução, caracterizar o incentivo fiscal SUDENE como um aporte de recursos do governo federal, em investimentos na concessão, de forma que, pelas regras setoriais, esse incentivo seja DEDUZIDO da Base de Remuneração Regulatória – BRR (RN Normativa Aneel 234/2006), eliminando tanto a remuneração sobre os investimentos realizados com o valor dos incentivos fiscais, quanto a recuperação desse investimento por meio da depreciação?
- b) Caso a resposta seja negativa, poderia a Lei 5.655/1971, específica do setor elétrico, que trata inclusive do Investimento Remunerável (BRR), ter sua redação alterada no sentido de estabelecer que o valor dos incentivos fiscais, previstos no art. 1º da MP 2.199-14/2001, seja excluído para fins de determinação do “Investimento Remunerável” (BRR), anulando o benefício financeiro concedido por uma Lei tributária?
- c) Caso a resposta anterior seja positiva, a exclusão dos incentivos fiscais, do “Investimento Remunerável” (BRR), poderia ser extensiva aos valores de incentivos fiscais constituídos antes da edição da nova Lei ou MP que altere a redação da Lei 5.655/1971?
- d) Considerando que, antes de se constituir a Reserva de Lucros – Incentivos Fiscais, prevista no art. 195-A da Lei 6.404/1976, o valor do incentivo fiscal SUDENE será contabilizado como Receita, poderia a ANEEL capturar parte ou integralmente o correspondente valor para repassá-lo como redução no momento do cálculo da tarifária a ser homologada, sem qualquer alteração da legislação aplicável?

Resposta

Reitero, no presente parecer, todas as respostas ofertadas na consulta anterior, que, de certa forma, contém implícitas as respostas para as indagações ora formuladas¹.

1. Concluimos o parecer como se segue:

“Com essas considerações, passamos a responder pontualmente as questões formuladas.

a) É lícito à ANEEL capturar o benefício tributário oferecido nos termos da Lei 11.196/95 para fins da modicidade tarifária? A captura do benefício altera o texto da lei?

Não, não é legítimo, pois o fundamento do tratamento mais favorecido, foi o art. 3º, III da CF. Se, em sintonia com a Constituição, o legislador federal institui incentivo regional, ou seja, com a finalidade de propiciar melhores condições de infra-instrutura para as regiões sócio-econômicas indicadas, não pode o administrador público, titular de competência para atuar em conformidade com as políticas e diretrizes do governo federal, pretender substituir pela sua, a vontade da lei e da Constituição.

A nosso ver, a Nota Técnica nº 262/2010 SRE/ANEEL, na condição de mero ato administrativo subalterno, não tem forças para alterar o art. 1º da MP no. 2.199-14, na redação que lhe deu a Lei 11.196/05, como pretendeu seu autor.

A captura do benefício para repassá-lo à tarifa, assim como qualquer outra medida tendente a destiná-lo a outra finalidade que não aquela legalmente prevista quando de sua instituição, desnatura o incentivo, violando a lei e a Constituição. Trata-se, portanto, de ato administrativo inválido, que atenta contra a hierarquia das normas.

b) Quem é o beneficiário direto do referido “benefício/incentivo” instituído pela Lei 11.196/05: concessionária, acionista ou consumidor?

O estímulo instituído pela Lei 11.196/05 tem natureza de fomento. Seu beneficiário direto é, pois, a pessoa jurídica titular do projeto aprovado, ou seja, a concessionária que, tem na redução de tributos uma forma de compensação, pelo menos parcial, dos grandes investimentos que terá que fazer para sua a implantação e desenvolvimento, no interesse da região. Tanto é assim, que, o art. 1º da Lei em tela, ao preservar o regime do art. 19 do Decreto-lei n. 1598/77 e alterações posteriores (art. 545 do RIR, Decreto n. 3000/99), estabelece que o incentivo não poderá ser distribuído aos sócios, constituindo reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social, sob pena de perda do benefício - a teor do que dispõem os parágrafos 1º, 3º, 4º, e 5º do mencionado art. 19.

Capturá-lo em prol da modicidade de tarifas é substituir o beneficiário legal do incentivo – pessoa jurídica titular do empreendimento – pelo usuário, alterando a finalidade da norma, desvirtuando o estímulo e contrariando a lei e a Constituição. É muito mais do que simplesmente anular o incentivo. É transformá-lo em ônus, criando uma situação de desequilíbrio para o contribuinte que a lei visou beneficiar, na medida em que o coloca na surreal situação de ter, de um lado, que repassar a isenção para reduzir a tarifa e, de outro,

Procurarei examinar, todavia, os possíveis questionamentos da ANEEL na busca de alteração de incentivos fiscais concedidos e que, após sua concessão, são de impossível modificação por força do artigo 178 do CTN, por se constituírem incentivos onerosos².

A própria Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal, que assim dispõe:

Isenções Tributárias Concedidas - Condição Onerosa - Liberdade de Supressão

Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas³.

utilizar o valor da mesma isenção para constituir reserva de capital a ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social !

c) Sendo legítima a captura do benefício para fins de modicidade tarifária, de que forma seria essa captura? Há alguma possibilidade de se capturar o benefício dos anos anteriores?

A captura não é legítima, tendo em vista que a Nota Técnica nº 262/2010 SRE/ ANEEL em questão não tem forças para modificar a lei nem para criar obrigações, inovando na ordem jurídica. Mas, se apenas para argumentar, se admitisse a sua validade, não poderia autorizar a captura do benefício dos anos anteriores, de vez que, a teor do art. 5º, XXXIV da CF, nem mesmo a lei pode produzir efeitos retroativos; quanto mais mero ato administrativo, que, ao invés de cumprir sua função de dar fiel cumprimento à lei (art. 84, IV da CF), a viola às escâncaras.

É o parecer.”

2. Regina Helena Costa lembra que somente isenções concedidas por prazo indeterminado e incondicionadas podem ser suprimidas:

“A isenção condicionada e por prazo certo não pode ser extinta pela pessoa política tributante, sob pena de ofensa ao direito adquirido, à vista do princípio da segurança jurídica. Já as isenções incondicionadas e as concedidas por prazo indeterminado podem ser modificadas ou suprimidas a qualquer tempo, com fundamento no princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. A remissão ao art. 104, III, refere-se ao princípio da anterioridade da lei tributária, superiormente contemplado no art. 150, inciso III, alínea b, CF, posto que a extinção ou redução de isenção equivale à instituição de tributo novo, somente podendo produzir a lei seus efeitos no exercício seguinte àquele em que tiver sido publicada” (grifos meus) (Código Tributário Nacional Comentado, coordenador Vladimir Passos de Freitas, Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 681).

3. **STF Súmula nº 544** - 03/12/1969 - DJ de 10/12/1969, p. 5935; DJ de 11/12/1969, p. 5951; DJ de 12/12/1969, p. 5999.

(...) é considerada em vigor, mesmo após a L.C. n. 24/75, pela maioria esmagadora da doutrina.

Tecerei, todavia, breves considerações sobre a política de incentivos fiscais juridicizados no Brasil e os princípios constitucionais e de legislação complementar explicativa, que regem a matéria, para só depois responder às questões formuladas pela entidade consulente.

Muito antes da sistematização do direito tributário no País, isto é, quando ainda se tinha um complexo de leis não organicamente conformado, nada obstante as Constituições anteriores a 1967 terem cuidado de aspectos fiscais, a extrafiscalidade já era objeto de reflexão pelos especialistas, então em Finanças Públicas. Refiro-me à época em que se discutia, inclusive, se haveria ou não autonomia do direito tributário em relação ao direito financeiro, no qual estavam seus estudos inseridos⁴.

4. Hamilton Dias de Souza lembra:

“O argumento histórico ajuda, nesse passo, pois pretendia-se, na Subcomissão de Discriminação de Rendas, por proposta do então Deputado Aliomar Baleeiro, incluir na Constituição de 1946, dispositivo que desse competência à União para legislar sobre Direito Financeiro. Contudo, tal proposição foi reformulada em plenário, pois não poderia a União legislar sobre todo o Direito Financeiro (onde àquela época, incluía-se o tributário) sob pena de atingir severamente as autonomias legislativas locais, o que resultou na competência outorgada apenas para legislar sobre normas gerais.

Pode-se verificar que o objetivo histórico foi o de permitir à União traçar linhas gerais do ordenamento jurídico tributário do Estado Nacional, sem descer ao campo reservado às autonomias locais.

Gilberto de Ulhôa Canto, bem explica a finalidade do dispositivo constitucional, assinalando:

“Na Constituinte, a admissão da competência federal para ditar normas gerais de direito financeiro, teve por pressuposto a autonomia desse ramo do direito, o reconhecimento das autonomias locais impositivas, nos campos que lhes são próprios e privativos, e a conveniência de uma codificação de princípios. Isso está expressamente admitido pelo Deputado Aliomar Baleeiro, na acima citada publicação de Edições Financeiras (“Normas Gerais de Direito Financeiro”), da qual consta material de elaboração constitucional, cedido pelo ilustre parlamentar” (grifos meus) (Direito Tributário 2, José Bushatsky Editor, São Paulo, 1972, p. 29/30).

Sendo o tributo o mais relevante instrumento das receitas públicas – que, como Aliomar acentua, supera as receitas de exploração própria, financeiras, indenizatórias, confiscatórias ou de qualquer outra natureza –, nitidamente, tem como objetivo viabilizar o Estado prestador de serviços públicos, mas também a função, não menos relevante de estimular o desenvolvimento econômico e a justiça social. Vale dizer, mediante a utilização de variada gama instrumental, pode o Estado desde reduzir a tributação, até conceder incentivos fiscais, com objetivos determinados.

Em outras palavras, como inúmeros especialistas nacionais e estrangeiros afirmaram, mais do que a mera arrecadação para sustentar o Estado prestador, os objetivos de justiça tributária, desenvolvimento econômico e social deveriam ser a meta primeira de uma correta política tributária. É que, se crescer o desenvolvimento econômico e a justiça social, o aumento da arrecadação será consequência natural. Entre estes estudos destaca-se o relatório da Royal Commission on Taxation of Canadá, na década de 60⁵.

-
5. Gustavo Miguez de Mello formula quadro em que tais objetivos são acentuados:
“As finalidades da cobrança de tributos

Especificação

das Finalidades Autores e Comissões

*JUSTIÇA FISCAL Ruy Barbosa, Constituição
Federal do Brasil de 1946
(x), Royal Commission on
Taxation (Canadá), Joseph
Pechman, Fuentes Quintana,
J. M. Sidou.*

*ALOCAÇÃO
DE RECURSOS Joseph Pechman, John
Due, Richard e Peggy
Musgrave, Manuel Lagares
Calvo, Carl Shoup,
Fuentes Quintana,
Walter Heller, Victor
Urquidi.*

A extrafiscalidade, pois e ainda em período no qual o direito tributário

DESENVOLVIMENTO *Royal Commission on*
ECONÔMICO *Taxation, Joseph Pechman,*
John Due, Richard e Peggy
Musgrave, Manuel Lagares
Calvo, Carl Shoup,
Walter Heller.

(estabilização *Royal Commission on Taxation,*
interna I) *Joseph Pechman, John*
PLENO EMPREGO *Due, Richard Musgrave,*
Manuel Lagares Calvo,
Carl Shoup, Fuentes
Quintana, Walter
Heller, Victor Urquidi.

(estabilização *Royal Commission on Taxation,*
interna II) *Joseph Pechman, Richard*
COMBATE/INFLAÇÃO e *Peggy Musgrave, Manuel*
Lagares Calvo, Carl Shoup,
Fuentes Quintana, Walter
Heller, Victor Urquidi.

(estabilização *Royal Commission on Taxation,*
externa) *Joseph Pechman, Richard e*
EQUILÍBRIO BALANÇO *Peggy Musgrave, Manuel*
DE PAGAMENTOS *Lagares Calvo, Carl Shoup,*
INTERNACIONAIS *Fuentes Quintana, Walter*
Heller, Victor Urquidi.

FINALIDADE *John Due, Richard e*
SOCIAL *Peggy Musgrave, Manuel*
Lagares Calvo, Carl
Shoup, J.M. Sidou,
Richard Musgrave e
Malcom Gillis, Walter
Heller.

COORDENAÇÃO FISCAL
INTER-GOVERNAMENTAL *Carl Shoup*

era parte do direito financeiro, merecera estudos brasileiros, na linha dos escritos dos melhores especialistas estrangeiros, que viam, nos incentivos, fantástico instrumento de adequada política tributária para obter ambos os objetivos (justiça social e desenvolvimento econômico)⁶.

Ora, a partir da sistematização do direito tributário brasileiro, após a E.C. n. 18/65 e a Lei 5172/66 (CTN), - que ganhou forças de lei complementar com a Constituição de 1967, pelo princípio da recepção - a matéria comportou, inclusive, tratamento separado (artigos 175 a 182 do CTN, Livro II, Título III, Capítulo V, Seções I, II e III), embora mais dedicado à principal forma de estímulo, que é a isenção⁷.

FINALIDADE *Royal Commission on*
POLÍTICA *Taxation, J.M. Sidou,*
 Walter Heller.

FINALIDADE *Royal Commission on*
JURÍDICA *Taxation.*

FINALIDADE *Richard Musgrave e*
ADMINISTRATIVA *Malcom Gillis,*
 Royal Commission on
 Taxation.

OBSERVAÇÕES (x) referência feita a adoção expressa. Aplicação da Constituição de 1946 de maneira alguma atendida à finalidade referente à justiça fiscal”.

(Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil, 1º Congresso Brasileiro de Direito Financeiro, 27 a 31 de agosto de 1979, Ed. Mapa Fiscal, p. 20).

6. A tese de doutoramento para FDUSP em 1964 de Walter Barbosa Corrêa teve como título “Uma contribuição ao estudo da extrafiscalidade” editado em edição particular no mesmo ano.

7. O artigo 176 do CTN tem a seguinte dicção:

“Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.”

Mais do que isto, a Constituição de 1988 claramente hospedou -já com definição doutrinária, legal e jurisprudencial- o direito tributário como ramo autônomo do direito, explicitando, por outro lado, que a política de incentivos fiscais é alicerce para o desenvolvimento, como se vê, por exemplo no art. 151, inciso I ou 155, § 2º, inciso XII, letra “g”, assim redigidos:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;”;⁸

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

.....

XII - cabe à lei complementar:

.....

8. Alexandre de Moraes esclarece:

“A possibilidade de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, nos termos do inciso I, do art. 151, é medida salutar que visa ao cumprimento dos objetivos fundamentais da República – garantir o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (grifos meus) (Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional, 8ª. ed., Atlas Editora, São Paulo, 2011, p. 1732).

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
... (grifos meus).

Em outras palavras, toda a política tributária não objetiva apenas obter recursos para o Estado prestador de serviços e mantenedor dos detentores do poder, mas também servir de instrumento de justiça social e desenvolvimento econômico⁹.

Ora, a política de incentivos fiscais tem uma finalidade clara: levar a sociedade a interessar-se pela prática de ações, que, sem eles, poderiam jamais despertar o seu interesse.

As próprias imunidades constitucionais, nitidamente, têm por escopo estimular a comunidade a atuar principalmente na educação e assistência social, suprindo a ação do Estado, que não faz o que deveria fazer, com nossos tributos. Assim, para estimular que a sociedade atue nessas áreas, a Constituição veda que essas atividades sejam objeto da tributa-

9. Ao comentar o disposto no artigo 151, inciso I, Pinto Ferreira diz:

“Os incentivos fiscais são, por consequência, técnicas empregadas pelo Estado para a realização de determinados objetivos.

É o caso da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene), estudando os problemas existentes na região do nordeste e fixando metas e necessidades.

Para a consecução de tais objetivos, a lei estabelece um incentivo fiscal básico de abatimento de 50% do IR da pessoa jurídica na declaração de renda, para aplicação em projetos agrícolas e industriais de interesse da região, desde que aprovados pela Sudene.

Buscou-se estimular o empresário para o ‘take-off’ do desenvolvimento, não pagando IR, para injeção de recursos na área incentivada.

A reação positiva do empresariado à Sudene levou o governo a estender o sistema à Amazônia.

A fórmula dos incentivos fiscais foi sucessivamente ampliada para setores carentes de recursos: o reflorestamento, o turismo, a aeronáutica, a pesca, o mercado de capitais” (grifos meus) (Comentários à Constituição Brasileira, 5º volume, Ed. Saraiva, São Paulo, 1992, p. 365).

ção, mediante impostos e contribuições sociais, como contrapartida ao trabalho realizado pelos cidadãos¹⁰.

De rigor, essas desonerações representam uma pequena contrapartida, visto que o que os hospitais, estabelecimentos de ensino ou órgão de assistência social de iniciativa privada fazem, supera, de muito, a participação governamental nas respectivas áreas. Isso levou o constituinte de 88 - como assim já tinham procedido os anteriores - a criar a proibição ao poder de tributar, para evitar veleidades exegéticas dos governos, na tentativa de reduzir sua contrapartida pelo amesquinamento das garantias constitucionais.

Para o desenvolvimento econômico, todavia, não está o País perante determinações absolutas do legislador supremo, que interditem as atividades dessa natureza da presença impositiva do Estado, a não ser na hipótese do artigo 40 do ADCT. Tornam, porém, dependente, tal desiderato de política concessiva de incentivos por parte daqueles que, tendo o poder de tributar, deixem de fazê-lo, afim de atrair investidores e segmentos da sociedade para suprir o que o Estado deveria fazer com os nossos tributos e não o faz.

10. Escrevi:

“O capítulo da imunidade não altera a concepção dominante nos tribunais, qual seja, a de que há quatro formas desonerativas, a saber: imunidade, isenção, não-incidência e alíquota zero, além da anistia e remissão, a que se refere o § 6, aquela apenas de multas e esta de tributo e pena. Permanece, a meu ver, a mesma inteligência pela qual na imunidade não nascem nem obrigação nem crédito tributário, por absoluta vedação constitucional; na não—incidência não nascem ambos, por omissão da legislação ordinária; na isenção nasce a obrigação, mas não nasce o crédito, por vedação imposta pela lei complementar, embora seja veiculada por lei ordinária (art. 175 do CTN); na alíquota zero, nascem ambos, reduzidos à sua expressão nenhuma; na anistia nasce a obrigação, mas é excluído o crédito relativo à penalidade, e na remissão nasce a obrigação, sendo excluído o crédito por inteiro.

A imunidade objetiva claramente impedir, por motivos que o constituinte considera de especial relevo, que os poderes tributantes, pressionados por seus ‘deficits’ orçamentários, invadam áreas que, no interesse da sociedade, devam ser preservadas (Uma teoria do tributo, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 369-70) .

O espírito é, portanto, permitir aos governos a adoção de políticas desonerativas estimuladoras, semelhantes à imunidade. Só que o ato de desonerar é ponderado à luz de conveniência e oportunidade política ou social para atração de investimentos na área escolhida, e não decorrente de vedação constitucional ao poder de tributar.

E, neste campo dos estímulos, insere-se uma gama variada de formas de atuação do Estado para atrair interessados em desenvolvimentos setoriais, regionais ou nacionais¹¹.

No estímulo fiscal, há sempre duas facetas, ou seja, a atração de investidores para que assumam o desenvolvimento de determinado setor ou área, mediante benefícios que lhe são ofertados, superiores aos das operações idênticas em outros setores ou regiões e, de outro lado, a obrigatoriedade de os interessados em usufruírem de tais benefícios, de preencherem os requisitos exigidos pelo poder concedente, na conformação daquilo que deve ser explorado pelos investidores atraídos.

Sem estas duas facetas (benefícios para os que são atraídos e obrigatoriedade de cumprir os objetivos que levaram aos incentivos), não se pode falar em incentivos fiscais.

Não há política extrafiscal em que o governo declare que quer atrair determinados investidores, dando-lhes como contrapartida nada, visto que tal maneira de atuar representaria a negação da própria política, e

11. Coordenei com André Elali e Marcelo Magalhães Peixoto livro intitulado “Incentivos Fiscais” (Ed. MP/APET, 2007, São Paulo), com a colaboração dos seguintes autores: Luís Eduardo Schoueri, Ricardo Lobo Torres, Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti, Adilson Rodrigues Pires, André Elali, Edilson Pereira Nobre Júnior, Terence Dornelles Trennepohl, Daniel Monteiro Peixoto, Fellipe Cianca Fortes, Ives Gandra da Silva Martins, Sacha Calmon Navarro Coelho, José Eduardo Soares de Melo, Kiyoshi Harada, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Eduardo José Paiva Borba, Fábio Soares de Melo, Fernanda Maia Salomão Alves, Fabiana Del Padre Tomé e Marcelo de Lima Castro Diniz. À unanimidade, todos estes juristas acentuaram o caráter de que o incentivo destina-se a atrair investimentos e que o Estado deve ofertar sua contrapartida com a redução ou desoneração tributária.

haveria o desinteresse natural por parte dos investidores. Seria um desestímulo ao estímulo fiscal, pretender dizer ser estímulo o que estímulo não é¹².

Um outro aspecto a ser considerado, diz respeito à irretroatividade da retirada do estímulo.

A Constituição é clara ao determinar que a lei é irretroativa, nos termos do artigo 5º, inciso XXXVI, assim redigido:

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Decorre dessa norma a impossibilidade de os estímulos onerosos serem revogados, na dicção da Súmula 544 do STF, já transcrita no início deste parecer, considerada pela doutrina dominante ainda eficaz, e do artigo 178 do CTN:

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar n. 24, de 7.1.1975).

12. Andre Elali escreveu:

“A Constituição Federal, para que o Estado brasileiro atinja um de seus objetivos primordiais, o desenvolvimento econômico, valoriza o exercício legítimo do poder econômico. Ressalta-se, portanto, a função social das atividades econômicas para se alcançar a ordem econômica prevista no ano constitucional.

Nesse contexto, a tributação surge como alternativa do Estado para fomentar o desenvolvimento nacional, cujo conceito deve abarcar de forma especial a redução das desigualdades regionais e sociais. Através de normas tributárias, pode e deve o Estado induzir os agentes econômicos à prática daqueles comportamentos desejáveis na busca da ordem econômica proposta no plano da Constituição” (grifos meus) (Incentivos Fiscais – questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal, coordenação Ives Gandra Martins, Andre Elali e Marcelo Magalhães Peixoto, Ed. MP/APET, São Paulo, 2007, p. 41).

Além disso, aqueles concedidos, nos termos do art. 40 do ADCT, verbis:

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. (Vide Decreto n. 7.212, de 2010)

estão assegurados até 2023¹³.

O próprio artigo 178 do CTN tem sido interpretado, à luz do art. 175 da lei suprema, nos denominados serviços públicos concedidos, permitidos ou autorizados, ou seja, pelo prisma da necessidade de prestação de serviços públicos adequados, cuja matriz foi explicitada na lei de licitações (8666/93), o art. 37, XXI da CF assegura a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato¹⁴.

13. Como se percebe na ementa abaixo transcrita, qualquer redução de incentivos fiscais concedidos a título oneroso ou por prazo certo não encontram respaldo no STF: *“ZONA FRANCA DE MANAUS - MANUTENÇÃO - INCENTIVOS FISCAIS. Ao primeiro exame, concorrem o sinal do bom direito e o risco de manter-se com plena eficácia medida provisória que, alterando a redação de dispositivo de lei aprovada pelo Congresso Nacional - do art.77 da Lei nº 9.532, de 10.12.1997 — projeta no tempo a mitigação do quadro de incentivos fiscais assegurado relativamente à Zona Franca de Manaus, por vinte e cinco anos, mediante preceito constitucional.*

Deferido o pedido cautelar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do § 1º do art. 77 da Lei 9.532, de 10.12.1997, na redação dada pelo art. 11 da Medida Provisória nº 1.614-16, de 05.3.1998; indeferida a cautelar relativamente ao seu § 2º e julgado prejudicado o pedido cautelar quanto ao § 3º. Acórdãos citados: ADI 310, ADI 1.717, ADI 1725. (ADIIn 1.799 MC/DF, rel. Min. Marco Aurélio, 18.3.1999, Pleno, v.u., DJ 12.4.2002, p. 51)” (grifos meus) (Incentivos Fiscais – questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal, ob. cit. p. 214).

14. O artigo 175 da CF tem a seguinte dicção:

“Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

Não se pode falar em serviço adequado, sem equilíbrio econômico-financeiro do contrato, pois empresa que gera prejuízos, por insuficiência de remuneração tarifária, não pode atuar de forma eficiente¹⁵.

I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II - os direitos dos usuários;

III - política tarifária;

IV - a obrigação de manter serviço adequado.”, estando assim redigido o artigo 37, inciso XXI:

“XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.”

Por outro lado, o art. 40, incisos XI e XIV, letra ‘c’ e ‘d’ da Lei 8666, versado está como se segue:

“Art. 40. O edital conterà no preâmbulo o número de ordem em série anual, o nome da repartição interessada e de seu setor, a modalidade, o regime de execução e o tipo da licitação, a menção de que será regida por esta Lei, o local, dia e hora para recebimento da documentação e proposta, bem como para início da abertura dos envelopes, e indicará, obrigatoriamente, o seguinte:

XI - critério de reajuste, que deverá retratar a variação efetiva do custo de produção, admitida a adoção de índices específicos ou setoriais, desde a data prevista para apresentação da proposta, ou do orçamento a que essa proposta se referir, até a data do adimplemento de cada parcela; (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

XIV - condições de pagamento, prevendo:

c) critério de atualização financeira dos valores a serem pagos, desde a data final do período de adimplemento de cada parcela até a data do efetivo pagamento; (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

d) compensações financeiras e penalizações, por eventuais atrasos, e descontos, por eventuais antecipações de pagamentos; (...) (grifos meus).

15. Marçal Justen Filho ensina:

“O reajustamento de preços, no plano da licitação, consiste na previsão antecipada da ocorrência da inflação e na adoção de uma solução para neutralizar seus efeitos. Consiste na determinação de que os preços ofertados pelos interessados serão reajustados de modo automático, independentemente inclusive de pleito do interessado. Será utilizado um critério, escolhido de antemão pela Administração e inserto no edital. O critério de reajuste tomará

Em outras palavras, o artigo 178 deve ser interpretado, como o faz a doutrina dominante, à luz de que os incentivos fiscais onerosos, mesmo que não concedidos a prazo certo, não podem ser revogados, como, de resto, determina a Súmula 544 do STF, sem que se dê prazo razoável para que os beneficiários aufram dos estímulos, conforme programação original. Não é efetivamente razoável conceder-se incentivos onerosos, que pudessem ser revogados tão logo o investidor cumprisse a sua parte. A revogação imediata, logo após o investimento feito, não permitiria ao investidor usufruir dos incentivos, além de impor-lhe o prejuízo decorrente dos investimentos feitos sem contrapartida.

Há de se entender, portanto, pelo prisma do artigo 178 que, sendo oneroso e com prazo razoável, explícito ou implícito, para superação dos ônus de contrapartida aos incentivos, não podem ser tais incentivos revogados ou afastados. E, à evidência, sempre é de se lembrar que o beneficiário do incentivo para desenvolvimento é o investidor, único a ser estimulado, pois, de outra forma, o incentivo não existiria¹⁶.

por base índices simples ou compostos, escolhidos dentre os diversos índices disponíveis ao público (calculados por instituições governamentais ou não).

O princípio do equilíbrio da equação econômico-financeira da contratação acarreta a necessária recomposição do valor real da moeda. A inflação deve ser compensada com a elevação nominal da prestação devida. Não há benefício para o particular na medida em que o reajustamento do preço tem natureza jurídica similar à da correção monetária. Nada se acrescenta ao particular, na acepção de que o único efeito do reajuste é retornar ao equilíbrio acertado entre as partes. Se a Administração e o particular firmaram contratação que previa determinada relação entre encargos e remuneração (equação econômico-financeira), esta equação deve ser mantida ao longo de toda a execução do contrato” (grifos meus) (Comentários à lei de licitações e contratos administrativos – de acordo com a lei federal nº 8666, de 21/06/1993, Ed. AIDE, Rio de Janeiro, 1993, p. 221/222).

16. Maria de Fátima Ribeiro lembra que:

“-Os incentivos estão no campo da extrafiscalidade. Através dos incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazer algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno. Algumas vezes, os incentivos fiscais se manifestam através de imunidades ou sob a forma de isenções. Tais incentivos somente serão válidos se forem concedidos do exercício ou do não-exercício da competência tributária da pessoa política que os concede. É o que destaca o artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais

Tais considerações preambulares já bosquejadas, no parecer anterior, são fundamentais para compreender as questões que passo agora a responder:

a) Pode ANEEL, por meio de Resolução, caracterizar o incentivo fiscal SUDENE como um aporte de recursos do governo federal, em investimentos na concessão, de forma que pelas regras setoriais esse incentivo seja DEDUZIDO da Base de Remuneração Regulatória – BRR (RN Normativa Aneel 234/2006), eliminando tanto a remuneração sobre os investimentos realizados com o valor dos incentivos fiscais, quanto a recuperação desse investimento por meio da depreciação?

A resposta, à evidência, é não.

Nitidamente, a eliminação tanto da remuneração sobre os investimentos realizados com o valor dos incentivos fiscais, quanto com a recuperação desse investimento por meios de depreciação afeta não só o espírito da política de estímulos fiscais, como o desnatura por inteiro¹⁷.

Transitórias, que tem características de imunidade” (grifos meus) (Tributação na Zona Franca de Manaus (comemoração aos 40 anos da ZFM), Ed. APET/MP Edit., São Paulo, 2008, p. 335).

17. Transcrevo, por sua precisa pertinência à consulta formulada, as conclusões do parecer de Luiz Henrique Barros de Arruda e Vinicius Gomes Pereira dos Santos para a consulente:

“b) a isenção parcial em comento funciona como incentivo de natureza fiscal criado para atingir os fins previstos nos artigos 3º, incisos II e III, 151, inciso I, 165, § 7º, e 170, inciso VII, todos da Constituição Federal;

b.1) não é, portanto, uma benesse, mas baseia-se no pressuposto constitucional de que, sem tal incentivo o particular seguramente não realizaria o investimento almejado, fundamental para reduzir as desigualdades regionais;

b.2) seu propósito, portanto, é compensar a lucratividade mais baixa, ou o risco de um empreendimento deficitário em região economicamente menos desenvolvida do País;

b.3) logo, quando a metodologia de revisão tarifária cogitada tem o objetivo de reduzir a lucratividade do empreendimento justamente no que o agente regulador supõe ter sido aumentada por aquele incentivo fiscal, tem-se a anulação integral, por ato administrativo, do

É de se lembrar que toda a política de incentivos setoriais ou regionais objetiva atrair investidores para criar mercado consumidor, que será sempre o beneficiário indireto, pela própria criação do mercado. Não há, entretanto, como disse, incentivos fiscais para o desenvolvimento, sem beneficiar diretamente o investidor.

No caso concreto, a Resolução, por ser ato normativo não lastreado na lei ordinária e na complementar, concessivas de benefício, nos seus dispositivos contrários ao gozo do estímulo, carece de alicerce legal.

Ora, se a concessionária não paga o IRPJ de 25% POR FORÇA DO INCENTIVO, o benefício da lei é seu e não do consumidor, pois, de outra forma, não haveria incentivo para as áreas estimuladas.

O mesmo se diga se, por ventura, fosse a redução do imposto uma receita a ser também deduzida proporcionalmente, da tarifa, pois, novamente, o que se teria seria um incentivo anulado.

Parece-me que qualquer tentativa nesta linha feriria a Lei n. 5.655/71 (investimento remunerável), sendo formal e materialmente ilegal (a lei não prevê a hipótese amputadora do estímulo), assim como seria inconstitucional, atingindo o direito adquirido (art. 5º, inciso XXXVI da CF),

incentivo criado por lei e que somente por lei pode ser modificado, o que ofende o princípio da legalidade inscrito no inciso VI do artigo 97 e também o artigo 176, ambos do CTN);

b.4) ademais, a isenção em exame é concedida mediante condições a serem cumpridas (i) a priori, como foi o caso concreto da CONSULENTE, que modernizou inteiramente seu empreendimento com recursos próprios, conforme reconhecido em laudo constitutivo da autoridade competente, e (ii) a posteriori, que vêm sendo igualmente cumpridas, de modo que, agora por determinação do artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e do artigo 178 do CTN, antes de esgotado o prazo de concessão do incentivo fiscal, nem mesmo lei pode modificá-lo ou alterá-lo;

c) por derradeiro, o procedimento de revisão tarifária proposto viola o artigo 9º, § 3º, da Lei nº 8.987/95 e a Subcláusula Décima da Cláusula Sétima do CONTRATO, firmado entre essa Companhia e a União Federal, tendo em vista a vedação expressa de que qualquer alteração na carga tributária relacionada a impostos sobre a renda, para mais ou para menos, impacte na revisão tarifária” (grifos do original) (p. 41/42 do parecer a que tive acesso).

além de macular economicamente a contrapartida governamental (estímulo) por ser o investimento oneroso (art. 178 do CTN e Súmula 544 do STF). É de se lembrar, inclusive, que, no que concerne aos incentivos na área da SUDAN, vinculados à Zona Franca de Manaus (art. 40 do ADCT da CF), tal redução decretina, ou melhor, emanada de singela resolução (nem mesmo status normativo de Decreto tem), esbarraria em claro impedimento constitucional até 2023¹⁸.

Claramente, não poderia singela Resolução da ANEEL, não lastreada na CF, nem nas Leis Complementar e Ordinária eliminar os incentivos concedidos a favor de concessionária, quer procurando transferi-los para o consumidor, quer impedindo a remuneração aos investimentos realizados, quer, ainda, pela proibição de recuperação destes investimentos por meio de depreciação.

O direito adquirido, os diplomas, formal e materialmente concessivos dos benefícios que estão sendo usufruídos, não podem ser eliminados por mero ato administrativo, tendo eu, fundadas dúvidas de que pudes-

18. Escrevi insistindo que APENAS CRITÉRIOS DE APROVAÇÃO e não os próprios incentivos podem ser modificados POR LEI:

“O artigo 40 foi imposição do Estado do Amazonas à Constituinte, pois seu relator era Deputado amazonense (Bernardo Cabral).

Todos os incentivos foram mantidos pelo prazo de 25 anos, isto é, até 2.013

Entendo que a redação assegura o direito adquirido no regime jurídico existente para as empresas lá situadas até 2.013, independentemente de alterações feitas, por lei federal, para novos projetos ou empreendimentos.

Em outras palavras, na leitura que faço deste dispositivo, o regime jurídico, para todos os beneficiários dos estímulos mencionados até 2.013, está garantido, podendo as variações que no futuro vierem a ser introduzidas por lei federal, apenas atingir empreendimentos novos, pois, para estes não há regime assegurado no que diz respeito a critérios de aprovação. Não há direito adquirido.

Para mim, o Decreto nº 205/91, no que modificou o regime passado, é inconstitucional por criar obrigação modificativa, só permitida por lei, no que concerne a novos critérios” (grifos meus) (Comentários à Constituição do Brasil, 9º volume, Ives Gandra Martins/ Celso Ribeiro Bastos, Ed. Saraiva, São Paulo, p. 366/367).

sem ser eliminados até mesmo por lei, em face de sua onerosidade, à luz de correta interpretação do artigo 178 do CTN e da Súmula 544¹⁹.

Em outras palavras, o anexo IV 1-1.1 da Resolução n. 234 de 31/10/2006, assim redigido:

ANEXO IV

Dispõe sobre a metodologia e critérios gerais para definição da base de remuneração das concessionárias de distribuição de energia elétrica a ser considerada a partir do segundo ciclo de revisão tarifária periódica.

1 – CRITÉRIOS GERAIS

1.1 – COMPOSIÇÃO DA BASE DE REMUNERAÇÃO

1. A base de remuneração é composta pelos valores dos seguintes itens:

- a) ativo imobilizado em serviço, avaliado e depreciado;
- b) almoxarifado de operação;
- c) ativo diferido; e
- d) obrigações especiais.

2. Do ativo imobilizado em serviço são excluídos, para efeito de determinação da Base de Remuneração, os seguintes bens e instalações: softwares; hardwares; terrenos administrativos; edificações, obras civis e benfeitorias administrativas; máquinas e equipamentos administrativos; veículos; e móveis e utensílios. A remuneração, amortização e depreciação (exceto de terrenos) referentes a esses bens e instalações estão contempladas nas anuidades que compõem os

19. Walter Barbosa Corrêa ensina:

“Não é essa, contudo, a esteira em que corre o CTN, e a maioria dos autores nacionais dão prevalência à proteção dos interesses individuais, derivados do direito adquirido, sem se importarem com a limitação que tal medida acarrete, no campo do direito público, ao poder de impor do Estado.

Aliás, é essa também a linha que segue o Supremo Tribunal Federal, como dispõe a Súmula 544, nestes termos: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”. (grifos meus) (Comentários ao Código Tributário Nacional, 5ª. ed., vol. 2, Ed. Saraiva, 2008, São Paulo, p. 488).

custos operacionais das concessionárias distribuidoras definidos pela Empresa de Referência, (...)

no que diz respeito à eliminação de remuneração sobre os investimentos realizados e à recuperação destes investimentos por meio da depreciação, é diretamente ilegal e indiretamente inconstitucional²⁰. Macula severamente as leis ordinária e complementar, assim como a Constituição.

Em resumo, respondo à questão dizendo:

Não. Trata-se de incentivo e, não de subsídio - no sentido de subvenção governamental. De qualquer forma, não pode, mero ato administrativo subalterno, alterar a natureza jurídica, a finalidade e o regime do estímulo, que, na condição de isenção onerosa, não pode ser restringido nem mesmo por lei. (art. 178 do CTN).

A preocupação do legislador ao outorgar o incentivo foi com a eficiência do empreendimento. Por isso ele veda que o valor do imposto que deixar de ser pago em virtude da isenção seja distribuído aos acionistas, exigindo que permaneça como reserva de capital da pessoa jurídica, podendo ser utilizada para absorção de prejuízo ou para aumento de capital (MP 2199-14/2009, art. 19). Só isso já demonstra, de um lado, o desvirtuamento que seria capturar o estímulo para reduzir a tarifa, nos moldes da RN Normativa Aneel 234/2006; de outro, que a ideia de beneficiar os acionistas não é incompatível com o incentivo, pois o aumento de capital é uma forma de contrapartida ao investimento feito pelo sócio.

20. O artigo 104, inciso III, do CTN, assim redigido:

“Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.”. Tem a doutrina interpretado que só é válida para isenções incondicionadas e sem prazo de validação. É que todas as hipóteses de isenções condicionadas implicam favorecimento ao contribuinte, entendo, portanto, excepcionadas, como as hipóteses do artigo 178 do CTN.

b) Caso a resposta seja negativa, poderia a Lei 5.655/1971, específica do setor elétrico, que trata inclusive do Investimento Remunerável (BRR), ter sua redação alterada no sentido de estabelecer que o valor dos incentivos fiscais, previstos no art. 1º da MP 2.199-14/2001, seja excluído para fins de determinação do “Investimento Remunerável” (BRR), anulando o benefício financeiro concedido por uma Lei tributária?

O artigo 1º da MP 2199-14/2001 e o artigo 2º da Lei 5655/1971 têm as seguintes dicções:

Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2013 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação das extintas Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - Sudene e Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - Sudam, terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais, calculados com base no lucro da exploração. (Redação dada pela Lei n. 11.196, de 2005);

Art. 2º O investimento na indústria de energia elétrica é o capital efetivamente aplicado pelo concessionário na propriedade vinculada à concessão, desde que os bens e instalações resultantes tenham sido destinados, direta ou indiretamente, a critério do Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica - DNAEE, à produção, transmissão, transformação e/ou distribuição de energia elétrica, no interesse permanente e exclusivo do serviço público de energia elétrica. (Redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.506, de 1976)²¹.

21. Reza o § 6º do artigo 150 da CF que:

“§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser

À evidência, no momento da concessão dos incentivos onerosos - pois exigindo contrapartida de investimento - tais incentivos foram assegurados de forma que não podem ser retirados por nova legislação, mediante a anulação dos benefícios outorgados. De outra forma, consumir-se-ia verdadeiro ferimento ao princípio da moralidade administrativa e ao sentido dos estímulos tributários, que pressupõem, sempre, a contrapartida do Estado para atrair investimentos, objetivando desenvolvimento econômico ou social, regional ou setorial para o País.

O princípio da moralidade seria ferido (art. 37 da CF), na medida em que o Estado estaria a reproduzir o famoso episódio da Guerra dos Emboabas, no qual os reinóis pediram a deposição das armas pelos paulistas em troca da concessão da vida e, tão logo os paulistas depuseram-nas, foram chacinados, mostrando que a palavra dada nada valia. O episódio, que tisna a história do domínio português com a sangrenta imoralidade dos que trucidaram os guerreiros paulistas, fez com que a

concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)". Somente por lei pode ser concedido, o que implica, pela lei de introdução ao Código Civil, artigo 2º, assim redigido:

"Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue." (grifos meus), que somente por lei pode ser revogado.

Critiquei a forma redacional, mas não o dispositivo:

"À evidência, a expressão "lei específica" não é feliz. Toda a lei que tratar de anistia é específica, se ordinária, posto que o cuidar genericamente pertine à lei complementar, em nível de princípios gerais, ou implica delegação de competência legislativa proibida nesta matéria, salvo exceção constitucional, ao Poder Executivo. A lei, portanto, ou poderá ser exclusiva ou tratar de outras matérias além da remissão ou anistia, mas será sempre específica", e concluindo: "Continua o legislador supremo a incorrer na mesma falha do texto anterior de repetição desnecessária, visto que o Supremo Tribunal Federal, no RE 146.733-9-SP, já conformara as contribuições como tributos, de forma que a expressão "tributos e contribuições" é redundante" (Comentários à Constituição do Brasil, Celso Bastos e Ives Gandra Martins, 6º volume, tomo I, Ed. Saraiva, São Paulo, p. 239/240).

região fosse chamada de “Capão da Traição”²². Agiria, o governo, da mesma forma se ofertasse incentivos, atraísse investimentos e, depois de os investimentos terem sido feitos, assumisse que tais incentivos tinham sido ‘acenos’ apenas para iludir os empresários que, de outra forma, lá não investiriam. É como se dissesse: “o erro é dos senhores, que acreditaram na minha palavra, pois o Governo nunca é confiável”.

Nada fere mais o mais relevante princípio da administração pública, que é o da moralidade administrativa²³ - sem o qual nenhum governo tem legitimidade -, do que procedimentos violadores da lealdade que deve haver nas relações entre os governos e os cidadãos. Até porque, o princípio da lealdade alicerça, em direito constitucional, o verdadeiro Estado Democrático de Direito²⁴.

22. E reação paulista deu-se. Escrevi:

“Enfim, os paulistas, tocados no seu amor próprio, sentindo, ainda, a dificuldade de uma tomada total das minas, preferiram o certo pelo incerto, depois de uma chegada à ponta do morro — onde sob as ordens de Luiz Pedroso de Barros, tiveram moralmente as desforras do Capão da Traição e da Batalha da Cachoeira do Campo. Todavia, esta situação criou para eles uma situação de dubiedade. Reintegrados nas minas, com a moral levantada e com apoio do governo, devido às lutas anteriores e ao seu espírito de nobreza nativista, nunca voltaram, entretanto, a dar-se bem em tais regiões. A verdade é que os paulistas continuaram a entrar em choque, por alguns anos, com os emboabas, porém, com pequenas conseqüências. A maioria dos paulistas preferiu procurar, todavia, o ouro em outras regiões” (História de São Paulo – 450 anos, Ed. LTR, São Paulo, 2003, p. 50/51).

23. O ‘caput’ do artigo 37 tem a seguinte dicção:

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (grifos meus) (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)”.

24. Diogo de Figueiredo integra tal princípio ao da moralidade ao dizer:

“Na verdade, a moralidade administrativa, entendida como espécie diferenciada da moral comum, é uma derivação da legitimidade política e da finalidade pública, já estudadas.

É que é pela finalidade que se estabelece, entre outros limites, o que vem a ser a moralidade da atuação pública, aferida em relação a seus fins e a seus meios, mas sempre conotada à idéia de legitimidade da ação do Estado no atendimento do interesse público. A utilização de meios ilegítimos ou a traição da finalidade, que está insita na regra de competência, é que caracterizam a imoralidade e acarretam a anulação do ato administrativo e, ainda aí, com

A conclusão se impõe, portanto, não só pelos fundamentos já atrás analisados, no preâmbulo deste parecer (ilegalidade, pois resolução não pode revogar lei, irretroatividade da lei, permanência de incentivos onerosos para permitir a compensação dos investimentos e equilíbrio econômico e financeiro do contrato), mas também pelos princípios da moralidade, da eficiência e da lealdade nas relações entre Estado e sociedade.

Entendo, respondendo à questão formulada, que não pode haver a exclusão de incentivos fiscais que serviram de estímulo para atração de investimentos, consagrados pelas leis Maior, complementar e ordinárias e que foram considerados na determinação do investimento remunerável. Não fosse assim, restariam maculados os artigos 5º, inciso XXXVI, 150, inciso I, § 6º, 37 ‘caput’ da Lei Suprema e 104, inciso I (incentivos incondicionados apenas) e 178 do CTN.

c) Caso a resposta anterior seja positiva, a exclusão dos incentivos fiscais, do “Investimento Remunerável” (BRR), poderia ser extensiva aos valores de incentivos fiscais constituídos antes da edição da nova Lei ou MP que altere a redação da Lei 5.655/1971?

A resposta é, à evidência, não. A lei pode ser mudada para futuros investimentos, de forma que eventuais interessados - se houver – terão conhecimento, no momento em que concorram às licitações, das novas condições impostas pelo governo. Nitidamente, todavia, não pode haver a exclusão dos estímulos, para aqueles que investiram à luz da outorga de

Cretella, pode-se afirmar que a ineficácia não decorreu imediatamente da violação da regra moral de conduta, mas mediadamente, pois, de permeio, foi violada a regra jurídica que a continha” (grifos meus) (Curso de Direito Administrativo, Ed. Forense, 11ª. ed., 1996, p. 70). A evidência, no caso consultado, a finalidade é tísna pela revogação por ato administrativo de incentivos criados para atrair investimentos.

incentivos onerosos. Eventual exclusão futura de incentivos não poderia atingir aqueles já outorgados com contrapartida onerosa²⁵.

Insisto aqui na inaplicabilidade do art. 104 do CTN, claramente destinado a incentivos genéricos, outorgados sem exigência de onerosidade. Tal se deu, por exemplo, com as políticas anticíclicas do governo federal para enfrentar a crise financeira de 2009, relativas à redução do IPI, que objetivaram ofertar competitividade a todo o setor atingido.

Da mesma forma que foram outorgados foram retirados, tão logo desapareceram os efeitos maiores dos problemas internacionais criados pela quebra do “Lehman Brothers” e a revelação de falta de lastro das operações imobiliárias americanas e das inexistentes atividades de empresas chinesas com negociação em bolsa de seus ativos. Tais incentivos é que são aqueles mencionados no artigo 104 do CTN, em que a contrapartida onerosa é inexistente²⁶.

25. Ricardo Lobo Torres assim denomina esta responsabilidade do Estado:

“PROTEÇÃO DA CONFIANÇA DO CONTRIBUINTE

1. CONCEITO

O princípio da proteção da confiança do contribuinte, construído principalmente pelo Tribunal Constitucional da Alemanha,») aproxima-se do princípio da boa-fé e, como este, ingressa no direito administrativo e no tributário, mas é indefinível. Em linhas gerais significa que o Estado deve respeitar a segurança dos direitos fundamentais do contribuinte, agindo segundo a moralidade e a equidade. Aparece amalgamado aos princípios da legalidade, irretroatividade e proibição de analogia. Mas também se consubstancia em inúmeros subprincípios e normas de proteção da expectativa do contribuinte, e em deveres da Administração, como sejam: irrevisibilidade do lançamento por erro de direito ou de valoração do fato, inalterabilidade do critério jurídico do lançamento e da resposta à consulta, irrevogabilidade das isenções condicionadas a encargo, do beneficiário, dever de assistência ao contribuinte e exclusão ou limitação de multas” (grifos meus) (Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário, volume II, Valores e princípios constitucionais tributários, Ed. Renovar, RJ/SP/Recife, 2005, p. 570/571).

26. Escrevemos, sobre a crise internacional, Fernando Alexandre, João Sousa Andrade, Paulo Rabello de Castro, Pedro Bação e eu:

“Os emergentes desenvolvidos, de rigor, são os BRICs, acompanhados da Argentina e do México, que sofreram na medida do seu maior ou menor envolvimento com os países desenvolvidos, O Brasil, por exemplo, dependia do mercado exterior em 25%, enquanto o México dependia em mais de 50%. À evidência, o impacto negativo no México foi su-

Nesse caso, não se poderia falar que os fabricantes de automóveis ou de eletrodomésticos teriam direito adquirido aos estímulos que conquistaram sem ônus. Tal como vieram, esses benefícios, foram afastados.

De resto, é entendimento doutrinário e jurisprudencial que ninguém tem garantia de imutabilidade de regime jurídico, mas só de direito adquirido.

Ora, se, no caso atrás analisado, não havia direito adquirido, mas a outorga de um regime jurídico tributário menos oneroso, sem a imposição de ônus, o que, à evidência, pode ser alterado, no caso da consulente, o que existe é um direito adquirido decorrente de um ato jurídico perfeito: o acordo firmado, por força da lei, entre empresas que fizeram investimentos para desenvolver determinada área e setor contra a outorga de incentivos fiscais, única razão de seu interesse pelo investimento.

Assim sendo, é de rigor a conclusão de que tais investimentos foram realizados em contrapartida aos incentivos fiscais. De forma que o empresário, ao atender aos requisitos onerosos previstos na lei, se investiu no direito adquirido de gozar do estímulo fiscal. Não há, pois, que se falar

perior ao do Brasil. No Brasil, os estímulos ao mercado interno compensaram em parte a perda do mercado externo, que se deveu a três factores: falta de crédito, redução do preço das mercadorias e contracção do mercado exportador em resultado da crise internacional. A recuperação, todavia, já aparenta estar em curso em meados de 2009, ajudada por uma política de estímulos fiscais para sectores sensíveis da economia (automóveis, electrodomésticos e outros de grande impacto no consumo) capaz de manter um nível de produção elevado. Por exemplo, venderam-se mais automóveis no ano de 2009 que em 2008, no mercado interno.

Acrece que o Brasil tem uma banca sólida, decorrente de dois factores. O primeiro é ter atrasado a sua entrada na euforia global de criação e investimento nos títulos que acabaram por estar na origem da crise financeira. Em segundo lugar, por mais de metade dos seus activos financeiros serem títulos públicos. É comum afirmar-se, no Brasil, que a banca brasileira vale o que vale o governo. A manutenção de juros elevados, por outro lado, não provocou a fuga de recursos que outros países emergentes conheceram, demonstrando que a economia brasileira é mais sólida que a da maior parte dos países emergentes” (grifos não constantes do texto) (A crise financeira internacional, Imprensa da Universidade de Coimbra, Portugal, 2009, p. 166/168).

em revogação de regime jurídico. Assim sendo, qualquer alteração futura da Lei 5.655/71, apenas valerá para novos investimentos, não podendo atingir os estímulos anteriormente outorgados à luz de contrapartida onerosa, como se deu com a consulente²⁷.

d) Considerando que, antes de se constituir a Reserva de Lucros – Incentivos Fiscais, prevista no art. 195-A da Lei 6.404/1976, o valor do incentivo fiscal SUDENE será contabilizado como Receita, poderia a ANEEL capturar parte ou integralmente o correspondente valor para repassá-lo como redução no momento do cálculo da tarifária a ser homologada, sem qualquer alteração da legislação aplicável?

Ainda aqui a resposta segue a linha das questões anteriormente examinadas. À evidência, não²⁸.

27. Raul Machado Horta ensina:

“Como vantagem incorporada ao titular, a patrimonialização tornou-se inerente ao direito adquirido, criando situação individual e concreta. A segurança jurídica do direito adquirido contra sua mudança e desfazimento criou a regra técnica de defesa da posição vantajosa. Criação do direito anterior, que o consolidou, o direito adquirido se antepunha ao direito novo e às mudanças decorrentes do novo direito. Expressão do direito novo, a lei como norma abstrata dispunha da virtualidade de criar o direito adquirido e, ao mesmo tempo, através da sucessão legislativa no tempo, anular esse direito pela revogação do princípio que o constituíra no direito antigo. A irretroatividade das leis tornou-se a barreira protetora do direito adquirido, assegurando a permanência e a incompatibilidade entre o direito antigo e o novo direito legislativo. O direito adquirido representa a intangibilidade da lei no tempo. A irrevogabilidade da lei é técnica de proteção desse direito, assegurando a indevassabilidade da matéria regulada na lei antiga” (grifos meus) (Direito Constitucional, 4ª. ed., Ed. Del Rey, Belo Horizonte, 2003, p. 236).

28. André Ramos Tavares ensina:

“Consoante o princípio da legalidade, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, sendo absolutamente livre na falta de lei. Ao contrário, a Administração só pode atuar em havendo previsão legal expressa. E essa previsão estará sempre orientada para determinada finalidade, que não pode ser descurada pelo agente público em sua atuação, sob pena de desvio de finalidade e, ‘ipso facto’, em ilegalidade” (grifos meus) (Curso de Direito Constitucional, 7ª. ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2009, p. 1274).

O poder regulador ou decretino do Estado é limitado. A discricionariedade não pode ultrapassar os limites da lei. Seu próprio campo de atuação resta limitado àquelas fronteiras conformadas pelo legislador. Nossa jurisprudência não admite, nem mesmo a delegação de competência legislativa tributária, por lei, ao Executivo, pois, a lei de que fala a Constituição (art. 150, inciso I) é lei formal. Está o dispositivo assim redigido:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; ...” (grifos meus).

Embora tenha, muitas vezes, citado este trecho que escrevi há mais de 30 anos, parece-me que explicita bem o que seja lei, a que se refere o constituinte, em seu sentido formal, não só o de 1988, como já o fizera o de 1967:

Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas - e principalmente - o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da ‘lex scripta’, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da ‘lex stricta’, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): “E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede

nas normas de ação (handlungsnormen), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento”.

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do ‘*numerus clausus*’ veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato imponible, com proibição absoluta às normas elásticas (*Resenha Tributária* 154:779-82, Secção 2.1, 1980)²⁹.

Sem lei, nada pode fazer, a ANEEL, cujo poder legislativo é nenhum, tendo apenas poder regulador, dentro da lei.

A própria concepção de que o incentivo fiscal deve beneficiar o consumidor “e não o investidor” peca pela base. É que jamais o incentivo fiscal é concedido ao consumidor que, para obter o serviço, não investe.

29. *Curso de Direito Tributário. São Paulo: Co-edição CEEU/FIEO, Editora Saraiva, 1982, p. 57/58.*

Os denominados incentivos regionais ou setoriais PARA O DESENVOLVIMENTO têm, como destinatário, o investidor.

Em livro coordenado pelo saudoso professor Antonio Roberto Sampaio Dória, “Incentivos Fiscais para o desenvolvimento”³⁰, editado à época em que a discussão sobre a natureza jurídica dos incentivos fiscais era mais intensa, todos os autores, a saber: Antonio Franco de Campos, Beatriz Stevenson Braga, Claid de Lima Santos, Henry Tilbery, Maria Aparecida de Moura, Ricardo Assumpção, Roselene Lopes Sciarântola e o signatário do presente, acentuaram este aspecto, ou seja, de que o desenvolvimento faz-se com incentivos para os investidores. Seu coordenador entendeu que a Itália, após a 2ª. guerra, recuperou-se, em grande parte, graças aos incentivos outorgados na região de Mezzogiorno^{31[31]}.

Ora, esta falsa concepção de que os incentivos fiscais devem beneficiar o consumidor, e não o investidor —o benefício do consumidor é ter um serviço que não teria se não houvesse o incentivo—, não se sustenta à luz do regime jurídico brasileiro que rege suas concessões.

E, no caso, a gravidade é maior, na medida em que os incentivos originariamente outorgados por lei, como forma de atração dos investidores, seriam revogados por ato administrativo inferior aos decretos que são assinados pelo próprio presidente da República. Seriam, pois, substituídos por ilegal mutilação ou amputação completa dos benefícios outorgados quando da formulação da política original, para supostamen-

30. José Bushatsky Editor, São Paulo, 1970.

31. Escreveu, no prefácio, Sampaio Dória:

“Enfeixa este volume uma série de estudos sobre tema de relevante interesse e atualidade: o programa de incentivos fiscais, suas causas, políticas e metas, suas estruturas e técnicas, seus malogros e múltiplos êxitos. Velho instrumento de vitalização econômica dirigida, o estímulo tributário desdobrou-se no Brasil, na década passada, num leque de alternativas que em originalidade, amplitude e ambição de propósitos, não encontra símile no mundo contemporâneo. Programas de desenvolvimento lastreados em análoga instrumentação, como o do Mezzogiorno na Itália meridional e o de Porto Rico nas Antilhas, apequenam-se diante da experiência brasileira que, ainda quase só potência, entremostra apenas seus primeiros frutos” (Incentivos fiscais para o desenvolvimento, ob. cit. p. 9).

te atender a quem goza do benefício de receber um serviço, de que outra forma não receberia, se incentivos aos investidores não houvesse.

A resposta ao quesito 4 é, à evidência, que não poderia, mera Resolução, alterar a legislação e transferir benefícios do investidor, “capturando-os”, na linguagem da consulta, para ofertá-los ao consumidor na formulação de cálculo tarifário³². Reporto-me também para esta questão a todas as considerações preliminares realizadas, e ainda àquelas expostas nas respostas aos três anteriores quesitos.

S.M.J.

32. Lembro, finalmente, que, por força do § 6º do artigo 37 da CF assim redigido:

“§ 6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa, o prejuízo que venha o ato administrativo ilegal causar pode levar a responsabilização de seu agente, não se devendo esquecer que sua responsabilidade é imprescritível (art. 37 § 5º):

§ 5º - A lei estabelecerá os prazos de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento” (grifos meus).

PARECER PGFN N. 1455/2012

Ementa

Fruição concomitante do Parcelamento Especial regido pela Lei nº 11.941, de 2009, e de Parcelamento Ordinário/Convencional da Lei nº 10.522, de 2002. Alcance da vedação contida no inciso VIII do artigo 14 da Lei nº 10.522, de 2002. Afeta apenas os parcelamentos previstos na Lei nº 10.522, de 2002. Possibilidade de coexistência de parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, e de parcelamento convencional, desde que os débitos sejam de períodos distintos.

Informações Adicionais

Campo	Valor
órgão	PGFN/CDA
procurador	ELAINY MORAIS GONÇALVES
data	2012-07-31T00:00:00

Conteúdo

PARECER

PGFN/CDA Nº 1455 /2012

Fruição concomitante do Parcelamento Especial regido pela Lei nº 11.941, de 2009, e de Parcelamento Ordinário/Convencional da Lei nº 10.522, de 2002. Alcance da vedação contida no inciso VIII do artigo 14 da Lei nº 10.522, de 2002. Afeta apenas os parcelamentos previstos na

Lei nº 10.522, de 2002. Possibilidade de coexistência de parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, e de parcelamento convencional, desde os débitos sejam de períodos distintos.

I

1. Cinge-se o presente Parecer à possibilidade de concessão de Parcelamento Ordinário, na modalidade convencional, com fulcro na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, concomitantemente ao parcelamento da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

2. A vedação à concomitância dos parcelamentos da Lei nº 11.941, de 2009, e da Lei nº 10.522, de 2002, encontra-se fundamentada no artigo 14, inciso VIII, da Lei nº 10.522, de 2002, que veda a concessão de parcelamento enquanto não integralmente pago parcelamento anterior relativo ao mesmo tributo ou exação, salvo nas hipóteses em que é cabível o reparcelamento, nos termos do artigo 14-A da mesma lei. Confira-se:

Art. 14. É vedada a concessão de parcelamento de débitos relativos a:

(...)

VIII - tributo ou outra exação qualquer, enquanto não integralmente pago parcelamento anterior relativo ao mesmo tributo ou exação, salvo nas hipóteses previstas no art. 14-A desta Lei.

3. Segundo a interpretação dada pela Secretaria da Receita Federal, o artigo supracitado seria impeditivo à concessão de parcelamento na modalidade convencional, enquanto em curso o parcelamento especial da Lei nº 11.941, de 2009, exceto se houver desistência deste parcelamento ou se o parcelamento convencional for concedido antes da consolidação do parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009.

4. Por exemplo, o contribuinte que incluiu a COFINS no parcelamento da Lei nº 11.941/09, não poderia parcelar nenhum outro débito de COFINS. Logo, a inclusão nesse parcelamento especial de um débito implicaria automaticamente no afastamento de qualquer parcelamento futuro sobre o mesmo tributo. Mas, enquanto não houvesse a consolidação do parcelamento da Lei nº 11.941/09, poderia ser concedido o parcelamento ordinário na modalidade convencional, mesmo que seja para o mesmo tributo, contribuição ou exação.

II

5. Contudo, essa interpretação da RFB não se coaduna com a melhor hermenêutica jurídica, posto que, aos dispositivos duvidosos das leis ou com redação falha, aplica-se a interpretação restritiva para englobar apenas os casos indiscutivelmente nela previstos, e produzir apenas os efeitos e consequências literalmente contempladas no texto. Garante-se, assim, que uma norma imprecisa na redação produza o menor maléfico possível aos destinatários que a ela se submetem.

6. Nessa toada, as restrições ou exceções não podem ser presumidas, ao contrário, devem estar previstas nas leis de forma clara. Para as normas restritivas, a hermenêutica sempre preconizou a regra pela qual tais normas só admitem a interpretação estrita, isto é, aquela que retira do conteúdo da norma o mais estreito significado possível, quer quanto ao âmbito de incidência da norma, quer quanto à extensão das suas consequências.

7. Como adverte Sacha Calmon Navarro Coêlho, a interpretação literal não é interpretação mesquinha ou meramente gramatical, e sim uma interpretação estrita, nunca extensiva. Significa dizer que as restrições ou exceções devem ser compreendidas com extrema rigidez.

8. Com base nisso, da leitura do inciso VIII da Lei nº 10.522, de 2002, entende-se que a vedação de manutenção concomitante de dois parcelamentos referentes ao mesmo tributo apenas se aplica aos tributos

ou exação já anteriormente parcelados na modalidade convencional, não tendo feito o legislador limitação para parcelamento convencional em coexistência com parcelamento especial.

9. Ao utilizar o termo “tributo” - categoria abstrata e genérica - o legislador pretendeu impedir que o contribuinte que parcelou um determinado tributo (PIS, COFINS, etc.) pela Lei nº 10.522, de 2002 tivesse acesso a outro parcelamento dentro da mesma lei, enquanto não totalmente quitado o anterior, não fazendo qualquer ressalva quanto aos períodos de apuração, fato gerador ou competência.

10. A boa técnica de hermenêutica revela, portanto, que não há impedimento legal em manter-se o parcelamento especial - Lei nº 11.941, de 2009 - referente a débitos com vencimento até 30 de novembro de 2008, e ao mesmo tempo, parcelamento convencional da Lei nº 10.522, de 2002, relativo a débitos vencidos a partir de 1º de dezembro de 2008.

11. Ademais, como assinalado anteriormente, a RFB admite a concessão do parcelamento convencional para o mesmo tributo ou exação enquanto não houver a consolidação do parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009. De acordo com esse raciocínio, o contribuinte que parcelou os seus débitos nos termos da Lei nº. 10.522, de 2002, antes da consolidação, será beneficiado, pois terá seus débitos vencidos até 30 de novembro de 2008 transferidos para o parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, e os débitos com vencimento após 30 de novembro de 2008 mantidos no parcelamento convencional.

12. Trata-se de uma situação em que se admite a concomitância do parcelamento especial e convencional, utilizando-se basicamente do critério cronológico para fins de deferimento ou não do parcelamento dos débitos vencidos após 30 de novembro de 2008.

13. Dentro de uma relação de lógica e razoabilidade, o critério cronológico adotado para aceitar ou não a coexistência de parcelamentos não é suficiente, tampouco válido para conferir tratamento desigual a contribuintes que estão em situação idêntica, porquanto ambos possuem

débito tanto anteriores como posteriores a 30 de novembro de 2008, sendo que um vai ser privilegiado em relação ao outro em função da data do pedido do parcelamento.

14. A violação ao princípio da igualdade se consuma na criação de tratamentos distintos, sem observar um critério válido de discriminação, de acordo com os objetivos prestigiados na Constituição Federal. Quando não se encontra para um tratamento diverso um motivo razoável, resultante da natureza da coisa, pelo menos convincente, fere-se o princípio da igualdade.

15. O que se confronta aqui não é a desigualdade em si, mas o critério utilizado para estabelecê-la. Nesses termos, a norma que institui a desigualdade será válida se o critério utilizado para impor o tratamento diferenciado o for.

16. Verifica-se, assim, que a negativa da coexistência entre o parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, e o parcelamento ordinário convencional, além de violar o próprio princípio da legalidade, quando interpreta extensivamente o inciso VIII da Lei nº 10.522, de 2002, viola também o princípio da isonomia tributária, conferindo tratamento desigual a contribuintes em idêntica situação, utilizando-se, para tanto, critério inapto a conferir tratamento diferenciado.

17. Face ao exposto, em relação à Lei nº 11.941/09, conclui-se que é vedada apenas a concomitância com outro parcelamento de débitos com vencimento até 30 de novembro de 2008; os débitos posteriores, justamente por não poderem constar no parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, podem ser parcelados segundo a Lei nº 10.522, de 2002, concomitantemente.

18. Enfim, mesmo que se entendesse que a vedação do inciso VIII do artigo 14 alcança os parcelamentos especiais, insta destacar o disposto no artigo 13 da Lei nº 11.941/09, segundo o qual tal restrição não se aplica ao chamado Refis da Crise:

Art. 13. Aplicam-se, subsidiariamente, aos parcelamentos previstos nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei as disposições do § 1º do art. 14-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, não se lhes aplicando o disposto no art. 14 da mesma Lei.

19. Como se vê, foi afastada expressamente a vedação do artigo 14, inciso VIII, quando o parcelamento anterior for o da Lei nº 11.941, de 2009 e o contribuinte pretende aderir ao ordinário convencional da Lei nº 10.522, de 2002. Alguns rebatem essa ideia sob o argumento de que o artigo 13 se aplica à hipótese contrária, ou seja, o contribuinte faz parte do parcelamento ordinário e pretende ingressar no da Lei nº 11.941, de 2009.

20. Entretanto, se bem observar, o artigo 13 fala da aplicação “subsidiária” da Lei nº 10.522, de 2002. Se há menção à subsidiariedade, supõe-se que já existe um parcelamento regulamentado por sua norma principal e específica, porém sujeita à integração ou complementação da Lei nº 10.522, de 2002, diante de eventuais lacunas no decorrer da aplicação da Lei nº 11.941, de 2009. Em outras palavras, o que se afasta é a norma geral constante no inciso VIII do artigo 14 da Lei nº 10.522, de 2002 e não um eventual parcelamento convencional anterior.

21. Se fosse a hipótese de ser o parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, posterior ao ordinário da Lei nº 10.522, de 2002, então o afastamento da concomitância estaria previsto no seu artigo 4º, pois nesse artigo, sim, o banimento das restrições relativas a outros parcelamentos anteriores tem o intuito de possibilitar o ingresso no programa de parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, *in verbis*:

Art. 4º Aos parcelamentos de que trata esta Lei não se aplica o disposto no § 1º do art. 3º da Lei no 9.964, de 10 de abril de 2000, no § 2º do art. 14-A da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, e no § 10 do art. 1º da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003.

22. Por oportuno, cabe ainda fazer uso de uma interpretação histórica em relação ao PAES. O artigo 11 da Lei nº 10.684/2003 expressamente previu que “ao sujeito passivo que, optando por parcelamento a

que se referem os arts. 1º e 5º, dele for excluído, será vedada a concessão de qualquer modalidade de parcelamento até 31 de dezembro de 2006”.

23. Quando a lei quis vedar um parcelamento futuro assim o fez expressamente. Tanto é assim que, nesse exemplo, a própria legislação cuidou de criar expressamente a vedação de um novo parcelamento. Na Lei nº 11.941, de 2009, não há dispositivo similar a esse artigo 11 da Lei do PAES, o que corrobora com a conclusão de que tais débitos podem ser objetos de um parcelamento ordinário.

24. Portanto, não há óbice legal à obtenção de parcelamento ordinário convencional após adesão ao parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, referente a débitos posteriores ao limite temporal previsto, desde que preenchidos os requisitos estabelecidos pela lei de regência a serem examinados pela autoridade administrativa fiscal. Constitui-se óbice, tão-somente, a existência concomitante de parcelamentos para os casos de débitos relacionados aos mesmos períodos.

III

25. Diante do exposto, conclui-se que:

(a) a vedação constante no inciso VIII do art. 14 da Lei nº 10.522, de 2002, de manutenção concomitante de dois parcelamentos referentes ao mesmo tributo, apenas se aplica aos tributos ou exações já anteriormente parcelados na forma da Lei nº 10.522, de 2002, não tendo feito o legislador limitação para parcelamento convencional em coexistência com parcelamento especial;

(b) não há qualquer impedimento legal à participação do sujeito passivo no parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, concomitantemente, ao ordinário convencional da Lei nº 10.522, de 2002, desde que os respectivos débitos refiram-se a períodos diversos, isto é, anteriores e posteriores ao parâmetro temporal previsto naquele.

À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em
21 de maio de 2012.

ELAINY MORAIS GONÇALVES

Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. Encaminhe-se à consideração do Sr. Diretor do Departamento de Gestão da Dívida Ativa da União.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em
31 de Julho de 2012.

LUPÉRCIO CAMARGO SEVERO DE MACÊDO

Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União

De acordo. Encaminhe-se à consideração da Sra. Procuradora-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em
31 de Julho de 2012.

PAULO RICARDO DE SOUZA CARDOSO

Diretor do Departamento de Gestão da Dívida Ativa da União

Aprovo. Divulgue-se às unidades desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em
31 de Julho de 2012.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

IRRF. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PESSOA JURÍDICA NÃO-RESIDENTE. ART. 7º DA LEI N. 9.779/99. EXISTÊNCIA DE ACORDO CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. INAPLICABILIDADE DA LEI INTERNA.

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0024461-74.2005.4.03.6100/SP
2005.61.00.024461-1/SP

RELATOR : Desembargador Federal CARLOS MUTA
APELANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA
 : INTER PARTNER ASSISTANCE
APELADO : PRESTADORA DE SERVICOS DE ASSISTENCIA 24 HORAS LTDA
ADVOGADO : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 17 VARA SAO PAULO
 : Sec Jud SP

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. TRATADOS INTERNACIONAIS. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. ARTIGO 7º, LEI 9.779/99. HONORÁRIOS. SERVIÇOS PRESTADOS NO EXTERIOR. EMPRESA ESTRANGEIRA. CONTRATANTE BRASILEIRA. REMESSA AO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NO PAÍS DE DESTINO.

1. Consolidada a jurisprudência da Suprema Corte no sentido de que tratados internacionais, regularmente incorporados ao direito nacional, não têm superioridade hierárquica sobre o direito interno, assim a definição da norma a prevalecer, em caso de antinomia, sujeita-se à verificação da efetiva revogação, ou não, da anterior pela posterior.

2. Caso em que se postula a aplicação de acordos internacionais, destinados a evitar a dupla tributação, em matéria de imposto de renda e capital, firmados pelo Brasil com: Alemanha (Decreto Legislativo 92/75 - f. 84/102), Argentina (Decreto Legislativo 74/81 - f. 103/119v), Áustria (Decreto Legislativo 95/75 - f. 120/136), Bélgica (Decreto Legislativo 76/72 - f. 137/154v), Canadá (Decreto Legislativo 28/85 - f. 155/164v), Chile (Decreto Legislativo 331/03 - f. 165/185), Espanha (Decreto Legislativo 76.975/76 - f. 185/201v), França (Decreto Legislativo 87/71 - f. 202/218), Itália (Decreto Legislativo 77/79 - f. 219/237), Japão (Decreto Legislativo 43/67 - f. 238/252), Portugal (Decreto Legislativo 188/01 - f. 253v/271v), e República Tcheca e Eslováquia (Decreto Legislativo 11/90 - f. 272/280).

3. Os tratados internacionais dispõem, basicamente, que *“Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente,*

incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos do presente acordo, as disposições desses artigos não serão afetadas pelo presente artigo.”

4. Para defender a incidência do imposto de renda, em casos que tais, a PFN invocou o Ato Declaratório Normativo COSIT 01/2000, e o artigo 7º da Lei 9.779/1999. Dispõe o primeiro, no que ora releva: *“I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o artigo 685, II, alínea ‘a’, do Decreto nº 3.000/99; II - Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, conseqüentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo”.*

5. Todavia, ato normativo da Administração não cria hipótese de incidência fiscal e, além disso, a situação nela disciplinada refere-se apenas à serviços técnicos, não equivalentes aos que são discutidos na presente ação. Já o artigo 7º da Lei 9.779/1999 estabelece que *“os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento”.*

6. Não houve revogação dos tratados internacionais pelo artigo 7º da Lei 9.779/1999, pois o tratamento tributário genérico, dado pela lei nacional, às remessas a prestadores de serviços domiciliados no exterior, qualquer que seja o país em questão, não exclui o específico, contemplado em lei convencional, por acordos bilaterais. Embora a lei posterior possa revogar a anterior (*“lex posterior derogat priori”*), o princípio da especiali-

dade (“*lex specialis derogat generalis*”) faz prevalecer a lei especial sobre a geral, ainda que esta seja posterior, como ocorreu com a Lei 9.779/1999.

7. Acordos internacionais valem entre os respectivos subscritores e, assim, tem caráter de lei específica, que não é revogada por lei geral posterior, daí porque a solução do caso concreto encontra-se, efetivamente, em estabelecer e compreender o exato sentido, conteúdo e alcance da legislação convencional, a que se referiu a inicial. Esta interpretação privilegia, portanto, o entendimento de que, embora não haja hierarquia entre tratado e lei interna, não se pode revogar lei específica anterior com lei geral posterior. Ademais, estando circunscritos os efeitos de tratados às respectivas partes contratantes, possível e viável o convívio normativo da lei convencional com a lei geral, esta para todos os que não estejam atingidos pelos tratados, firmados com o objetivo de evitar a dupla tributação. Se isto fere a isonomia, a eventual inconstitucionalidade deve ser discutida por parte de quem foi afetado pela lei nova que, ao permitir a retenção pela fonte no Brasil, abriu caminho para a dupla oneração do prestador de serviço com domicílio no exterior.

8. Os tratados referem-se a “lucros”, porém resta claro, a partir dos textos respectivos, que a expressão remete, tecnicamente, ao conceito que, na legislação interna, equivale a rendimento ou receita, tanto assim que as normas convencionais estipulam que *“No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados”*.

9. Despesas e encargos são deduzidos da receita ou rendimento a fim de permitir a apuração do lucro, logo o que os tratados excluíram da tributação, no Estado pagador, que contratou a prestação de serviços no exterior, não é tão-somente o lucro, até porque o respectivo valor não poderia ser avaliado por quem simplesmente faz a remessa do pagamento global. O que excluíram os tratados da tributação no Brasil, para evitar

a dupla incidência, foi o rendimento auferido com a prestação do serviço para que, no Estado de prestação, ou seja, no exterior, seja promovida a sua tributação, garantida ali, conforme a lei respectiva, a dedução de despesas e encargos, revelando, portanto, que não existe espaço válido para a prevalência da aplicação da lei interna, que prevê tributação, pela fonte pagadora no Brasil, de pagamentos, com remessa de valores a prestadoras de serviços, exclusivamente domiciliadas no exterior.

10. 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 unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 26 de janeiro de 2012.

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0024461-74.2005.4.03.6100/SP

2005.61.00.024461-1/SP

RELATOR : Desembargador Federal CARLOS MUTA
APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

JURISPRUDÊNCIA

APELADO : INTER PARTNER ASSISTANCE PRESTADORA
DE SERVICOS DE ASSISTENCIA 24 HORAS
LTDA
ADVOGADO : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 17 VARA SAO PAULO Sec
Jud SP

RELATÓRIO

Trata-se de apelação e remessa oficial, em ação declaratória de inexigibilidade do IRRF, incidente sobre remessas ao exterior de pagamentos de honorários por serviços de coordenação de atendimentos emergenciais prestados por empresas estrangeiras a turistas brasileiros.

Alegou a autora, em suma, que: **(1)** “*não obstante a legislação brasileira atualmente em vigor estabelecer a incidência do imposto de renda na fonte no que tange aos rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas sediadas no exterior, provenientes da prestação dos serviços à fonte pagadora brasileira, a autora entende, segundo interpretação dos Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação - TDTs firmados com a Alemanha (neste caso, o TDT Brasil/Alemanha foi recentemente denunciado pela Alemanha, estando o objeto da presente ação, quanto a este país, limitado aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2005), Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Espanha, França, Itália, Japão, Portugal e República Tcheca, que mencionados rendimentos sujeitam-se, exclusivamente, à tributação nos aludidos países*” (f. 04); **(2)** tem legitimidade para figurar no pólo ativo da ação; **(3)** “*o caso em análise encontra-se restrito à tributação de rendimentos derivados de prestação de serviços realizados sem transferência de tecnologia, excluídos quaisquer questionamentos sobre a aplicação dos artigos 708 e 710 do RIR/99, os quais tratam respectivamente de serviços de assistência técnica e de ‘royalties’*” (f. 07); **(4)** os tratados e convenções internacionais em matéria tributária prevalecem sobre a legislação interna; **(5)** o Ato Declaratório 1/2000, no que dispõe que os rendimentos de prestação de

serviços, sem transferência de tecnologia, sujeitam-se à retenção na fonte, nos termos do artigo 685, II, “a”, do RIR/99, é ilegal e inconstitucional, principalmente porque *“em se tratando de lucros de empresas, não cabe ao Estado de fonte (no caso, o Brasil) tributá-los, mas tão-somente ao Estado de residência que detém competência exclusiva para tanto; há exceção caso a empresa estrangeira detenha um estabelecimento permanente no Brasil, e os serviços fossem prestados por intermédio deste mesmo estabelecimento, ao qual seria imputado o rendimento”* (f. 13), o que não ocorre na espécie, já que as empresas não possuem estabelecimentos no Brasil; **(6)** os rendimentos das empresas estrangeiras são partes integrantes de seu lucro, sujeito à disciplina do artigo VII das Convenções (equivalente ao artigo V da Convenção Brasil-Japão), que determina a tributação exclusiva no seu estado de residência, carecendo de legitimidade, conseqüentemente, a pretensão da ré.

A r. sentença extinguiu o processo, sem exame do mérito, nos termos do artigo 267, I e VI, do CPC (f. 316/22).

Apelou a autora, alegando sua legitimidade ativa, e reiterando, no mérito, os termos da inicial (f. 329/64).

Foi deferido o pedido de expedição de ofício ao Banco Itaú, com vistas à transferência dos valores, recolhidos a título de imposto de renda, para a conta judicial 1181.635.2385 da CEF (f. 417).

Subiram os autos e a 3ª Turma, na sessão de 12/03/2009, decidiu pela legitimidade ativa da apelante, e determinou o retorno dos autos ao Juízo de origem (f. 459/66).

Foi proferida nova sentença, no sentido da procedência do pedido, fixada a verba honorária em 10% sobre o valor atualizado da causa (f. 601/09).

Apelou a PFN, alegando, em suma, que: **(1)** a análise dos Tratados firmados entre o Brasil e Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Espanha, Itália, Japão, Portugal, República Tcheca, revela que as

JURISPRUDÊNCIA

remessas dos valores ao exterior são “*rendimentos não expressamente mencionados*”, situação que gera a incidência do imposto sobre a renda, nos termos do Ato Declaratório Normativo COSIT 01/2000; e (2) se não por isso, partindo do princípio de que não há hierarquia entre tratados e leis ordinárias, aplica-se à espécie o artigo 7º da Lei 9.779/1999.

Com contrarrazões, vieram os autos a esta Corte.

Dispensada a revisão, na forma regimental.

É o relatório.

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0024461-74.2005.4.03.6100/SP

2005.61.00.024461-1/SP

RELATOR : Desembargador Federal CARLOS MUTA
APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA
INTERPARTNERASSISTANCEPRESTADORA
APELADO : DE SERVICOS DE ASSISTENCIA 24 HORAS
LTDA
ADVOGADO : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 17 VARA SAO PAULO
Sec Jud SP

VOTO

Senhores Desembargadores, discutiu-se inexigibilidade de imposto de renda sobre remessas ao exterior de pagamentos de honorários por serviços de coordenação de atendimentos emergenciais prestados por empresas estrangeiras a turistas brasileiros.

A controvérsia envolve a pretensão do contribuinte de não tributar na fonte rendimentos destinados ao exterior, conforme tratados internacionais, o que é contestado pelo Fisco, que invoca a legislação interna.

De plano, coloca-se a exame, portanto, a questão da validade e da eficácia de tratados internacionais em relação ao direito interno, quando presente antinomia normativa.

A propósito da hierarquia normativa, decidiu a Suprema Corte que tratados internacionais, regularmente incorporados ao direito nacional, não têm superioridade hierárquica sobre a legislação interna, assim a definição da norma a prevalecer, em caso de antinomia, sujeita-se à verificação da efetiva revogação, ou não, da anterior pela posterior.

A propósito, a ementa na EXT 662, Rel. Min. CELSO DE MELLO:

“EXTRADIÇÃO - CRIMES DE CORRUPÇÃO PASSIVA E DE CONCUSSÃO - DISCUSSÃO SOBRE MATÉRIA PROBATÓRIA - INADMISSIBILIDADE - DERROGAÇÃO, NESTE PONTO, DO CÓDIGO BUSTAMANTE (ART.365, 1, IN FINE), PELO ESTATUTO DO ESTRANGEIRO - PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS - PROCESSO EXTRADICIONAL REGULARMENTE INSTRUÍDO - JURISDIÇÃO PENAL DO ESTADO REQUERENTE SOBRE OS ILÍCITOS ATRIBUÍDOS AOS EXTRADITANDOS - JULGAMENTO DA CAUSA PENAL, NO ESTADO REQUERENTE, POR TRIBUNAL REGULAR E INDEPENDENTE - RECONHECIMENTO DA

PRESCRIÇÃO PENAL EXTRAORDINÁRIA CONCERNENTE AO DELITO DE CORRUPÇÃO PASSIVA - ACOLHIMENTO PARCIAL DA POSTULAÇÃO EXTRADICIONAL UNICAMENTE QUANTO AO CRIME DE CONCUSSÃO - PEDIDO DEFERIDO EM PARTE. CÓDIGO BUSTAMANTE - ESTATUTO DO ESTRANGEIRO - O Código Bustamante - que constitui obra fundamental de codificação do direito internacional privado - não mais prevalece, no plano do direito positivo interno brasileiro, no ponto em que exige que o pedido extradicional venha instruído com peças do processo penal que comprovem, ainda que mediante indícios razoáveis, a culpabilidade do súdito estrangeiro reclamado (art. 365, 1, in fine). O sistema de contenciosidade limitada - adotado pelo Brasil em sua legislação interna - não autoriza, em tema de extradição passiva, que se renove, no âmbito do processo extradicional, o litígio penal que lhe deu origem, nem que se proceda ao reexame de mérito concernente aos atos de persecução penal praticados no Estado requerente. Precedentes: RTJ 73/11 - RTJ 139/470 - RTJ 140/436 - RTJ 141/397 - RTJ 145/428. PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E TRATADOS INTERNACIONAIS - Tratados e convenções internacionais - tendo-se presente o sistema jurídico existente no Brasil (RTJ 83/809) - guardam estrita relação de paridade normativa com as leis ordinárias editadas pelo Estado brasileiro. A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil. A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá - presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico -, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (lex posterior derogat priori) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes. EXTRADIÇÃO E PRESCRIÇÃO PENAL - Não se concederá a extradição quando estiver extinta a punibilidade do extraditando pela consumação da prescrição pe-

nal, seja nos termos da lei brasileira, seja segundo o ordenamento positivo do Estado requerente. A satisfação da exigência concernente à dupla punibilidade constitui requisito essencial ao deferimento do pedido extradicional. Com a consumação da prescrição penal extraordinária pertinente ao delito de corrupção passiva, reconhecida nos termos da legislação criminal peruana, inviabilizou-se - no que concerne a essa específica modalidade de crime contra a Administração Pública - a possibilidade de deferimento da postulação extradicional.”

No caso, a autora instruiu a ação com os acordos destinados a evitar a dupla tributação, em matéria de imposto de renda e capital, firmados pelo Brasil com: Alemanha (Decreto Legislativo 92/75 - f. 84/102), Argentina (Decreto Legislativo 74/81 - f. 103/119v), Áustria (Decreto Legislativo 95/75 - f. 120/136), Bélgica (Decreto Legislativo 76/72 - f. 137/154v), Canadá (Decreto Legislativo 28/85 - f. 155/164v), Chile (Decreto Legislativo 331/03 - f. 165/185), Espanha (Decreto Legislativo 76.975/76 - f. 185/201v), França (Decreto Legislativo 87/71 - f. 202/218), Itália (Decreto Legislativo 77/79 - f. 219/237), Japão (Decreto Legislativo 43/67 - f. 238/252), Portugal (Decreto Legislativo 188/01 - f. 253v/271v), e República Tcheca e Eslováquia (Decreto Legislativo 11/90 - f. 272/280).

O artigo 7º dos tratados firmados (5º, no celebrado com o Japão), prevê essencialmente o seguinte:

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

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

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

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

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

Para defender a incidência do imposto de renda, em casos que tais, a PFN invocou o Ato Declaratório Normativo COSIT 01/2000, e o artigo 7º da Lei 9.779/1999.

Dispõe o primeiro, no que ora releva: “I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o artigo 685, II, alínea ‘a’, do Decreto nº 3.000/99; II - Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, conseqüentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo”.

Primeiramente, ato normativo da Administração não cria hipótese de incidência fiscal e, além disso, a situação nela disciplinada refere-se apenas a serviços técnicos, não equivalentes aos que são discutidos na presente ação. Já o artigo 7º da Lei 9.779/1999 estabelece que “os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento”.

Não houve revogação dos tratados internacionais pelo artigo 7º da Lei 9.779/1999, pois o tratamento tributário genérico, dado pela lei nacional, às remessas a prestadores de serviços domiciliados no exterior, qualquer que seja o país em questão, não exclui o específico, contemplado em lei convencional, por acordos bilaterais. Embora a lei posterior possa revogar a anterior (“*lex posterior derogat priori*”), o princípio da especialidade (“*lex specialis derogat generalis*”) faz prevalecer a lei especial sobre a geral, ainda que esta seja posterior, como ocorreu com a Lei 9.779/1999.

Os acordos internacionais valem entre os respectivos subscritores e, assim, têm caráter de lei específica, que não é revogada por lei geral posterior, daí porque a solução do caso concreto encontra-se, efetivamente, em estabelecer e compreender o exato sentido, conteúdo e alcance da legislação convencional, a que se referiu a inicial. Esta interpretação privilegia, portanto, o entendimento de que, embora não haja hierarquia entre tratado e lei interna, não se pode revogar lei específica anterior com lei geral posterior. Ademais, estando circunscritos os efeitos de tratados às respectivas partes contratantes, possível e viável o convívio normativo da lei convencional com a lei geral, esta para todos os que não estejam atingidos pelos tratados, firmados com o objetivo de evitar a dupla tributação. Se isto fere a isonomia, a eventual inconstitucionalidade deve ser discutida por parte de quem foi afetado pela lei nova que, ao permitir a retenção pela fonte no Brasil, abriu caminho para a dupla oneração do prestador de serviço com domicílio no exterior.

Todos os tratados referem-se a “*lucros*”, porém resta claro, a partir dos textos respectivos, que a expressão remete, tecnicamente, ao conceito que, na legislação interna, equivale a *rendimento ou receita*, tanto assim que as normas convencionais estipulam que *“No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados”*.

Despesas e encargos são deduzidos da receita ou rendimento a fim de permitir a apuração do lucro, logo o que os tratados excluíram da tributação, no Estado pagador, que contratou a prestação de serviços no exterior, não é tão-somente o lucro, até porque o respectivo valor não poderia ser avaliado por quem simplesmente faz a remessa do pagamento global. O que os tratados excluíram da tributação no Brasil, para evitar a dupla incidência, foi o rendimento auferido com a prestação do serviço para que, no Estado de prestação, ou seja, no exterior, seja promovida a sua tributação, garantida ali, conforme a legislação respectiva, a dedução de despesas e encargos.

Desse modo, não existe espaço para invocar a aplicação dos artigos 21, 22 ou 23, conforme cada um dos tratados examinados, em prejuízo ao que dispõem os artigos 5º ou 7º, para assim estabelecer a aplicação da lei interna, que prevê tributação, pela fonte pagadora no Brasil, de pagamentos, com remessa de valores a prestadoras de serviços, exclusivamente domiciliadas no exterior.

Ante o exposto, nego provimento à apelação e à remessa oficial.

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

(Ementa disponibilizada no eDJ, JF 3ª Região em 03.02.2012).

IRPJ/CSL. LUCROS NO EXTERIOR POR CONTROLADA OU COLIGADA. LC 104/2001. §§ 1º E 2º DO ARTIGO 43 DO CTN. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 153, III, E 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REMESSA AO ÓRGÃO ESPECIAL.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000024-37.2003.4.03.6100/SP
2003.61.00.000024-5/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CECILIA
MARCONDES
REL. ACÓRDÃO : Desembargador Federal CARLOS MUTA
APELANTE : DURATEX COML/ EXPORTADORA S/A
ADVOGADO : NELSON DE AZEVEDO e outro
APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

EMENTA

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IRPJ/CSL. LUCROS NO EXTERIOR POR CONTROLADA OU COLIGADA. LC 104/2001. §§ 1º E 2º DO ARTIGO 43 DO CTN. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 153, III, E 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PLAUSIBILIDADE DA ALEGAÇÃO. ACOLHIMENTO DO INCIDENTE. REMESSA AO ÓRGÃO ESPECIAL. ARTIGO 97 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

1. Compete, privativamente, ao Órgão Especial declarar a inconstitucionalidade de norma no âmbito deste Tribunal, quando admitida, perante a Turma, a arguição em caso concreto, observado o disposto no artigo 480 e seguintes do Código de Processo Civil.

2. Caso em que o contribuinte impugnou o artigo 74 da MP 2.158-35, que define a data do balanço da apuração de lucro, por controlada ou coligada no exterior, como a da disponibilidade, para fins de IRPJ/CSL, para controladora ou coligada no Brasil.

3. Evidente o propósito de atribuir extraterritorialidade, aplicando o princípio da universalidade à tributação da renda quando o § 1º do artigo 43 do CTN, inserido pela LC 104/2001, aludiu à incidência fiscal independentemente de localização, nacionalidade da fonte e origem da percepção; e quando o § 2º, do mesmo preceito, atribuiu à lei definir condições e momento da disponibilidade para receita ou rendimento oriundos do exterior. O princípio da territorialidade foi aplicado até a Lei 9.249/1995, mas de forma incompatível com o sistema vigente, tanto que o próprio Executivo editou a MP 1.602, de 14/11/1997, convertida na Lei 9.532, de 10/12/1997, com o qual restabeleceu o regime de tributação de lucros auferidos no exterior pelo critério da disponibilidade, por pagamento ou crédito, em relação à controladora ou coligada no Brasil. A alteração do Código Tributário Nacional, em 10/01/2001, teve, pois, finalidade clara: viabilizar o regime de tributação já anunciado com a Lei 9.249, de 26/12/1995, e que, em 24/08/2001, veio à luz, com nova roupagem, através da MP 2.158-35.

4. A controvérsia consiste em saber se o balanço que apurar lucros, por controlada ou coligada no exterior, materializa aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda para tributação da controladora ou coligada no Brasil, independentemente da data em que houver pagamento ou crédito dos lucros à empresa brasileira. A tributação de lucro, apurado em balanço de pessoa jurídica, como renda disponível de terceiro, independentemente da efetiva distribuição, já foi discutida e vencida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no RE 172.058, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ 13/10/1995.

5. Apurado o lucro, a empresa nacional, controladora ou coligada, poderia obstar remessa, pagamento ou crédito, deixando, assim, de “na-

cionalizá-lo”. Para coibir a prática, o Fisco alterou a legislação para que o lucro de controlada ou coligada, apurado no exterior, seja considerado já disponibilizado, conforme balanço produzido alhures, para tributação da controladora ou coligada no Brasil. No entanto, o pagamento ou crédito de lucro do exterior pode não ser recebido em virtude de decisões empresariais legítimas (opção pela formação de reservas e capitalização, aquisição ou ampliação de outros negócios), caso em que a incidência do imposto de renda não recairia sobre acréscimo patrimonial disponível ao contribuinte tributado, mas sobre expectativa de lucro ou lucro de terceiro, a controlada ou coligada estrangeira, incompatibilizando-se com a materialidade contida no artigo 153, III, da Constituição Federal, criando tributação nova sem observância de lei complementar (artigo 146, III, a, CF) e impedindo que se observe a capacidade contributiva exigida pela incidência fiscal específica.

6. A pretexto de estabelecer condições ou momento da ocorrência da disponibilidade jurídica ou econômica, não pode a lei ordinária transformar tributação da renda em tributação de mero potencial ou expectativa de renda, que não configure disponibilidade sequer jurídica de acréscimo patrimonial. Segundo o Código Tributário Nacional, que concretiza a incidência constitucionalmente prevista, a disponibilidade econômica significa receber acréscimo ou riqueza sob forma de pagamento; enquanto a jurídica envolve a geração de crédito, de direito a pagamento. Mera apuração do lucro no balanço de controlada ou coligada estrangeira não significa disponibilidade econômica nem jurídica de renda pela controladora ou coligada no Brasil, enquanto requisito constitucional à incidência tributária em questão.

7. A generalidade da tributação de controladora ou coligada no Brasil, por lucro auferido no exterior por controlada ou coligada, é indicativo claro de que não se pretendeu apenas evitar elisão fiscal, mas majorar resultado da arrecadação sem considerar aspectos subjetivos e objetivos do regime tributário. O direito comparado revela que tributação de forma

extraterritorial exige requisitos específicos, relativos a uso indevido e abusivo do poder de controle empresarial para frustrar interesse tributário do país de origem do capital investido, e não uso da extraterritorialidade como técnica de mera arrecadação fiscal.

8. A cobrança de IRPJ/CSL, conforme artigo 74 da MP 2.158-35/2001, nasce de presunção ou ficção de disponibilidade jurídica ou econômica, ao reputar que o lucro teria sido pago, creditado, nacionalizado e distribuído a favor da controladora ou coligada, a partir da mera apuração contábil na controlada ou coligada no exterior, sem considerar destinação diversa licitamente dada aos recursos, inserida dentro do campo da livre gestão empresarial. Embora, economicamente, a apuração de lucros no exterior, por controlada ou coligada, possa eventualmente produzir efeito patrimonial positivo na controladora ou coligada brasileira, a valorização cogitada, se efetivamente existir, será resultado não de fato jurídico relacionado à disponibilidade econômica ou jurídica de lucro, mas de avaliação feita pelo mercado e fundada em critério econômico, sem compromisso algum com parâmetros jurídico-constitucionais.

9. Acolhimento da argüição de inconstitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001, com remessa dos autos ao Órgão Especial da Corte para exame do respectivo mérito, suspendendo-se o curso da apelação até solução definitiva da matéria prejudicial.

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, acolher argüição de inconstitucionalidade e remeter o exame da questão ao Órgão Especial, com suspensão do julgamento da apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 10 de maio de 2012.

CARLOS MUTA

Relator para o acórdão

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000024-37.2003.4.03.6100/SP

2003.61.00.000024-5/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CECILIA MARCONDES
APELANTE : DURATEX COML/ EXPORTADORA S/A
ADVOGADO : NELSON DE AZEVEDO e outro
APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

RELATÓRIO

Trata-se de apelação em mandado de segurança em que se pretende afastar a incidência do IRPJ e CSL sobre os lucros auferidos por empresas controladas no exterior, que, embora constem de seus balanços, ainda não foram disponibilizados para a controladora.

A impetrante sustenta que, ao pretenderem tributar os lucros auferidos por empresa controlada e sediada no exterior, a MP nº 2.158-35/01 e a IN/SRF nº 213/02 acabaram por criar presunção de disponibilidade em completo desalinho com o preceito contido no art. 43 do Código Tributário Nacional, ainda que considerada a inovação veiculada pela Lei Complementar nº 104/01, além de afrontarem os princípios da capacidade contributiva e da irretroatividade das leis.

Sustenta que a modificação introduzida pela Lei Complementar nº 104/01, conquanto tenha possibilitado a regulação do aspecto temporal para a incidência dos tributos em questão, jamais autorizou o legislador ordinário a afastar-se do conceito de disponibilidade contido no art. 43 do Código Tributário Nacional, de sorte que, na verdade, os regramentos questionados desbordaram de sua função regulamentar e criaram ver-

dadeira ficção legal ao determinar que a simples apuração de lucros no exterior, ainda que não disponibilizados para a empresa localizada no Brasil, seja passível de tributação.

Salienta que situação idêntica ocorreu por ocasião da instituição do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido pela Lei nº 7.713/88 e que, no julgamento do RE nº 172.058, o Plenário do colendo Supremo Tribunal Federal afastou a referida incidência, proferindo entendimento no sentido de que a simples apuração de lucro pela empresa não implicava a imediata disponibilidade para os sócios/acionistas. Aduz que, no caso vertente, a tributação exigida pelo Fisco viola o princípio da capacidade contributiva, à medida que alcança valores que ainda não pertencem à empresa controladora e talvez nem venham a pertencer.

Ressalta que a cobrança de tributos em relação a fatos geradores anteriores à vigência da lei que os instituiu ou majorou representa grave violação do princípio da irretroatividade, de sorte que o comando introduzido pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/01, além de presumir uma disponibilização de renda que não ocorre na prática, veicula tributação retroativa, buscando alterar uma situação já consolidada, ou seja, quando da apuração dos lucros anteriores pelas controladas no exterior não havia a obrigação de oferecê-los à tributação pela empresa controladora.

Afirma que a IN/SRF nº 213/02, a pretexto de regulamentar o art. 74 da MP nº 2.158-35/01, desbordou dos seus limites e colidiu com os seus comandos, não só porque o tratamento vigente para a variação patrimonial de investimento é o que resta disposto no art. 389 do Decreto nº 3.000/99, mas também pelo fato que a aludida variação patrimonial envolve outros elementos, tais como as oscilações cambiais, que não significam qualquer apuração de lucro.

Postula, assim, nos exercícios futuros e no presente exercício em relação aos lucros anteriores, o afastamento do IRPJ e da CSL sobre os lucros auferidos pelas controladas no exterior que, embora constem de seus balanços, não foram ainda disponibilizados para a controladora, ou,

subsidiariamente, o afastamento da tributação sobre os lucros auferidos no exterior antes do advento da referida norma, ou, ainda em caráter subsidiário, o afastamento da CSL com base na variação positiva do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

O *mandamus* foi impetrado em 07/01/03.

A medida liminar foi concedida, decisão de fls. 125/137, para afastar a adição à base de cálculo do IRPJ e da CSL do resultado positivo da equivalência patrimonial contabilizado em 31/12/02, como determinado pelo art. 7º, § 1º da IN nº 213/02, bem como os lucros auferidos por controlada/coligada no exterior ainda não disponibilizados, como exigido pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/01, sem prejuízo da tributação no momento de sua efetiva disponibilização. Contra essa decisão, a União interpôs agravo de instrumento, Processo nº 2003.03.00.005811-6, que foi convertido em agravo retido.

O MM. Juiz *a quo*, sentença de fls. 309/316, julgou improcedente o pedido, denegou a segurança e cassou a liminar anteriormente deferida.

Apelação da impetrante, razões de fls. 320/338, repisando os argumentos suscitados na inicial e postulando a reforma da sentença.

Com as contrarrazões de fls. 344/347, os autos vieram a esta Corte.

O Ministério Público Federal, fls. 347/353, opina apenas pelo prosseguimento do feito.

É o relatório.

CECÍLIA MARCONDES

Desembargadora Federal Relatora

JURISPRUDÊNCIA

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000024-37.2003.4.03.6100/SP
2003.61.00.000024-5/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CECILIA MARCONDES
APELANTE : DURATEX COML/ EXPORTADORA S/A
ADVOGADO : NELSON DE AZEVEDO e outro
APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

VOTO

Antes de tudo, tendo em vista a ausência de manifestação da parte interessada, nos termos do art. 523,§1º, do CPC, deixo de conhecer do agravo retido.

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 apropriados 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 9.532/96, 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, estatuinto 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.

Vê-se, portanto, que a simples apuração de lucro pela controlada no exterior é suficiente para modificar as contas da investidora, proporcionando-lhe um acréscimo patrimonial que viabiliza a incidência dos tributos em comento, mormente se considerada a circunstância de que o art. 43 do Código Tributário Nacional reclama apenas a existência de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, sendo irrelevante que a controladora tenha plena disponibilidade financeira sobre o referido incremento.

Mister ressaltar que, caracterizada a existência de acréscimo patrimonial para a controladora, poderia o legislador, com arrimo nas disposições do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, estabelecer o momento da sua disponibilização, como o fez por meio do art. 74 da MP nº 2.158-35/01, sem incorrer nos vícios apontados pelo contribuinte.

Por seu turno, se os lucros apurados nos períodos posteriores ao advento da Lei nº 9.249/95 e da MP nº 1.858-6/99 já se encontravam sujeitos à incidência dos tributos em comento, as disposições contidas no parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 não veicularam qualquer tributação com efeito retroativo.

Entretanto, 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 do 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, porque também integram a legislação vigente 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, motivo pelo qual não subsiste a tributação exigida com esteio na referida instrução normativa.

No sentido dessas conclusões, 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 Re-

gião: 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 lindes 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)

JURISPRUDÊNCIA

Ante o exposto, não conheço do agravo retido e dou provimento parcial à apelação, apenas para afastar o recolhimento da CSL sobre o resultado da equivalência patrimonial que exceder o lucro efetivamente apurado pela controlada no exterior.

CECÍLIA MARCONDES

Desembargadora Federal Relatora

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000024-37.2003.4.03.6100/SP

2003.61.00.000024-5/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CECILIA MARCONDES
APELANTE : DURATEX COML/ EXPORTADORA S/A
ADVOGADO : NELSON DE AZEVEDO e outro
APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

VOTO-VISTA

Senhores Desembargadores, pedi vista dos autos, por se tratar de caso a firmar precedente no âmbito da Turma.

A apelação foi provida em parte pela relatora, apenas para afastar a apuração da CSL com base exclusivamente na variação positiva do investimento pelo método de equivalência patrimonial, no que exceder o lucro efetivamente apurado pela controladora, reconhecendo, assim, a ilegalidade do § 1º do artigo 7º da IN/SRF 213/2002.

Existem duas questões levantadas, a de inconstitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35, e a de ilegalidade da IN/SRF 213/2002.

Examino a alegação de inconstitucionalidade.

O contribuinte impugnou o artigo 74 da MP 2.158-35, que define a data do balanço da apuração de lucro, por controlada ou coligada no exterior, como a da disponibilidade, para fins de IRPJ/CSL, para controladora ou coligada no Brasil; alegando que tal preceito ofende os artigos 43 do CTN, 146, III, *a*, e 153, III, CF; os princípios da capacidade contributiva e irretroatividade tributária; o § 6º do artigo 25 da Lei 9.249/1995 e o RIR. Requereu liminar e segurança para afastar o IRPJ/CSL, nos moldes do artigo 74 da MP 2.158-35, assim como a CSL com base na variação positiva do investimento pelo método de equivalência patrimonial.

Os artigos 146, III, *a*, e 153, III, CF, tratam de competência e da materialidade do tributo (rendas e proventos de qualquer natureza), exigindo lei complementar e ordinária para concretizar a possibilidade de tributação efetiva. O artigo 43 do CTN, então, fez o complemento normativo necessário, ao detalhar que o imposto de renda, incidente sobre renda e proventos de qualquer natureza, como previsto no artigo 153, III, CF, tem como fato gerador a respectiva *“aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”*.

O § 2º do artigo 43 do CTN, inserido pela LC 104/2001, dispôs que *“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”*.

A LC 104/2001 atingiu, especificamente, o regime de tributação de empresas controladoras e coligadas situadas no Brasil, estabelecendo, inclusive, no § 1º do artigo 43, igualmente inserido ao CTN, que *“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”*.

Evidente o propósito de atribuir extraterritorialidade, aplicando o princípio da universalidade à tributação da renda quando o § 1º do artigo 43 do CTN, inserido pela LC 104/2001, aludiu à incidência fiscal

independentemente de localização, nacionalidade da fonte e origem da percepção; e quando o § 2º, do mesmo preceito, atribuiu à lei definir condições e momento da disponibilidade para receita ou rendimento oriundos do exterior.

O princípio da territorialidade foi aplicado no Brasil até a edição da Lei 9.249/1995, cujo artigo 25 obrigou filiais, sucursais e controladas no exterior à apuração de lucros de cada exercício segundo a lei brasileira, adicionando-se os resultados aos da matriz ou controladora brasileira, na proporção de sua participação acionária, para a apuração do lucro real (§ 2º, I e II); e, em relação a coligadas, determinou a adição ao lucro líquido dos lucros realizados pela coligada, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada, e previu que 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 (§ 3º, I e II).

Todavia, o próprio Executivo concluiu pela incompatibilidade da Lei 9.249/1995 com o sistema tributário, tanto que editou a MP 1.602, de 14/11/1997, convertida na Lei 9.532, de 10/12/1997, restabelecendo o regime de tributação de lucros auferidos no exterior segundo o critério da disponibilidade, por pagamento ou crédito, em relação à controladora ou coligada no Brasil:

“Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros; (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)

d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço. (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)

§ 2º Para efeito do disposto na alínea 'b' do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

.....”

Todavia, o propósito de inserir regime de universalidade na tributação da renda, em paralelo ao tratamento da tributação da renda produzida internamente, levou à edição da LC 104/2001 que, incluindo os §§ 1º e 2º ao artigo 43 do CTN, atribuiu à lei ordinária a função de fixar, para receita ou rendimento oriundo do exterior, condições e momento da respectiva “disponibilidade jurídica e econômica” para fins de incidência da tributação.

A alteração do Código Tributário Nacional, em 10/01/2001, teve, pois, finalidade clara: viabilizar o regime de tributação já anunciado com a Lei 9.249, de 26/12/1995, e que, em 24/08/2001, veio à luz, com nova roupagem, através da MP 2.158-35:

“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.”

Esse o brevíssimo histórico da radical mudança, iniciada em 1995 com mera lei ordinária e que avançou, em 2001, através de lei complementar, que rompe com a tradição da territorialidade da tributação da renda no Brasil, sem que tenha havido qualquer alteração da matriz cons-

titucional da tributação, o que revela a necessidade de detida reflexão de suas conseqüências para o regime constitucional tributário.

Em termos práticos, coloca-se a resolução do dilema, consistente em saber se o balanço que apurar lucros, por controlada ou coligada no exterior, materializa aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda para fins de tributação da controladora ou coligada no Brasil, independentemente da data em que houver pagamento ou crédito dos lucros à empresa brasileira.

A tributação de lucro, apurado em balanço de pessoa jurídica, como sendo renda disponível de terceiro, independentemente da efetiva distribuição, já foi discutida e vencida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

RE 172.058, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ 13/10/1995: "RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES. Alicerçado o extraordinário na alínea b do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no que verificada declaração de inconstitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade precípua do Supremo Tribunal Federal - de guarda maior da Carta Política da República.

TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuente, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente a lei complementar cabe 'a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos

geradores, bases de cálculo e contribuintes’ - alínea ‘a’ do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO CO-TISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade ‘desconto na fonte’, relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONHECIMENTO - JULGAMENTO DA CAUSA. A observância da jurisprudência sedimentada no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgara a causa aplicando o direito à espécie (verbete nº 456 da Súmula), pressupõe decisão formalizada, a respeito, na instância de origem.

Declarada a inconstitucionalidade linear de um certo artigo, uma vez restringida a pecha a uma das normas nele insertas ou a um enfoque determinado, impõe-se a baixa dos autos para que, na origem, seja julgada a lide com apreciação das peculiaridades. Inteligência da ordem constitucional, no que homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, as soluções que, embora práticas, resultem no desprezo a organicidade do Direito.”

A empresa controlada ou coligada sediada no exterior, apurando lucro, não se sujeita à tributação no Brasil, enquanto não disponibilizado tal acréscimo patrimonial à empresa nacional, controladora ou coligada, podendo esta, portanto, obstar a remessa, pagamento ou crédito do lucro, deixando, assim, de “nacionalizar” tal ganho produzido no exterior. Para coibir tal prática, o Fisco alterou a legislação, para que o lucro de controlada ou coligada, apenas apurado no exterior, seja considerado já disponibilizado, conforme o balanço produzido alhures, para efeito de tributação da empresa controladora ou coligada no Brasil.

Todavia, existem problemas graves em tal solução legal, primeiro quanto ao aspecto subjetivo da tributação, pois mesmo a controlada - que difere da coligada, por sua especial vinculação, sujeição, controle ou subordinação à controladora -, indubitavelmente possui personalidade jurídica própria, que não se confunde com a personalidade jurídica da controladora, assim inviável tributar uma pela outra, ainda que a pretexto de suplantação do regime da territorialidade da tributação pelo regime da universalidade. A teoria da despersonalização não pode ser invocada para superar tal limitação conceitual, não havendo nada que de específico ou extraordinário respalde a solução legal, a qual veicula nítida regra de exceção, que deve ser admitida, portanto, apenas excepcionalmente.

Por outro lado, existe a questão da materialidade da tributação, já que a falta de pagamento ou crédito, com “nacionalização” do lucro no Brasil, auferido por controlada ou coligada no exterior, poderia estar justifi-

cada por decisão empresarial legítima de não repatriar lucro, em virtude de política ou estratégia de negócio.

A empresa controladora ou coligada, no Brasil, pode não receber pagamento ou crédito de lucro produzido no exterior em decorrência de decisões empresariais, próprias de negócios multinacionais, no sentido, por exemplo, da formação de reservas e capitalização, aquisição ou ampliação de outros negócios, de tal modo que a incidência do imposto de renda, por lucro ainda não pago ou não creditado, enfim, não nacionalizado em sentido amplo, não estaria a recair sobre **acréscimo patrimonial disponível** em relação ao contribuinte nacional tributado, mas sobre mera expectativa de lucro ou sobre o lucro de **terceiro**, empresa estrangeira controlada ou coligada, o que se revela incompatível com a materialidade contida no artigo 153, III, da Constituição Federal, assim criando tributação nova sem lei complementar (artigo 146, III, *a*, CF), e impedindo que se observe a capacidade contributiva exigida pela incidência fiscal específica.

Cabe ressaltar que normas societárias, ainda que tratem do dever de contabilização de investimentos no exterior no balanço patrimonial, não podem alterar a hipótese de incidência tributária constitucionalmente fixada, tanto assim que, embora preexistente a Lei 6.404/1976, esta nunca foi invocada ou legitimou-se como fonte para a tributação extraterritorial, cuja instituição exigiu a edição de normas tributárias e específicas, questionadas na presente ação.

A alteração do Código Tributário Nacional, pela LC 104/2001, no que permitiu o tratamento especialmente diferenciado da tributação da renda ou rendimento oriundo do exterior, a partir da adequação - ou "manipulação" para os mais críticos da mudança legislativa - do conceito-base da hipótese de incidência do imposto de renda (disponibilidade jurídica ou econômica) não pode viabilizar atuação da lei ordinária que desvirtue o conceito constitucional e o da própria lei complementar que preside a tributação da renda.

A abertura ou liberdade que o § 2º do artigo 43 do CTN, inserido pela LC 104/2001, atribuiu à lei ordinária tem o grave potencial de devastar o próprio conceito, inserido no respectivo *caput*, a partir do qual se legitima a tributação da renda. Não por outro motivo que, na Suprema Corte, manifestações de entendimento foram deduzidas no sentido da necessidade de que tal preceito receba interpretação conforme à Constituição, limitando, assim, a possibilidade de solução inconstitucional.

Sob o pretexto de estabelecer condições ou momento da ocorrência da disponibilidade jurídica ou econômica, não pode a lei ordinária transformar a tributação da renda em tributação de mero potencial ou expectativa de renda, que não configure disponibilidade sequer jurídica de acréscimo patrimonial. Segundo o Código Tributário Nacional, que concretiza a hipótese de incidência prevista na Constituição Federal para fins de imposto de renda, a disponibilidade econômica significa receber acréscimo patrimonial, sob a forma de pagamento; enquanto a jurídica envolve a geração de crédito, de direito a um pagamento.

A mera apuração do lucro no balanço por empresa controlada ou coligada estrangeira não significa disponibilidade econômica nem jurídica de renda para o contribuinte nacional, controlador ou coligado. Tem a ver com uma expectativa, maior ou menor, de auferir-se riqueza que, porém, pode ser frustrada legitimamente, seja pela decisão de reinvestir no país da apuração do lucro, seja pela decisão de remeter o lucro a outro país em função de um projeto econômico regional ou global, ou por qualquer outra razão que, enfim, configure obstáculo lógico-jurídico ao pagamento ou crédito e, portanto, à própria disponibilidade econômica ou jurídica da renda no Brasil.

A generalidade com que se estabeleceu a tributação de controladora ou coligada nacional, por lucro auferido no exterior por controlada ou coligada, é indicativo claro de que não se pretendeu apenas evitar elisão fiscal, mas majorar o resultado da arrecadação sem considerar aspectos

subjetivos e objetivos básicos do regime tributário, violando-o, portanto, na sua essência.

A extraterritorialidade tributária deve estar voltada, em virtude de seus efeitos nas relações internacionais, a uma finalidade maior do que o mero incremento da arrecadação; deve ser dirigida a esforço não apenas nacional, mas de todo o concerto de Nações, de coibir práticas fraudulentas, como remessa de lucro a paraísos fiscais, sem retorno o caráter produtivo, promovendo, por meios indevidos, a nacionalização, com fraude e sem oferecer a riqueza à tributação, não apenas elidindo, mas suprimindo e sonogando legítima tributação devida ao Estado. Não pode, porém, ser utilizada a técnica como forma de punir ou atingir legítimas opções econômicas, financeiras e comerciais das empresas com atuação no mercado internacional.

O direito comparado revela que tributação de forma extraterritorial exige requisitos específicos, relacionados ao **uso indevido e abusivo** do poder de controle empresarial para frustrar interesse tributário do país de origem do capital investido, e não uso da extraterritorialidade como técnica de aprimoramento da arrecadação fiscal, como se fez no caso em análise.

A questão não envolve apenas interesse local, pois a adoção de uma política de extraterritorialidade tributária, sem critérios, tem potencial para criar, no mundo globalizado de relações econômicas e comerciais, conflitos de alcance ainda não completamente dimensionados. A guerra fiscal, que vivemos em nosso regime federativo, sobretudo em relação ao ICMS, mostra as facetas negativas da falta de critério e razoabilidade na unilateralidade de políticas fiscais no ambiente de circulação de pessoas, bens e capitais, além de fronteiras territoriais. Não que se veda universalidade e extraterritorialidade, mas a adoção de tais princípios não é razoável apenas como instrumento de arrecadação, sem enxergar consequências políticas, econômicas e sociais, além de efeitos constitucionais da medida.

Se hoje, além de destino de investimentos e recursos estrangeiros, produtivos ou especulativos, o Brasil produz e exporta capital e negócios através de multinacionais, com atuação empresarial em diversos países e continentes, criando novas fronteiras de desenvolvimentismo, fica claro o equívoco em se adotar política tributária, que não considere tal fato e realidade, ao criar restrições graves à ação internacional de empreendedores brasileiros, sem distingui-los, através de legislação mais específica e pontual, de outras empresas, que estejam a simplesmente praticar elisão fiscal ou ainda condutas mais graves ao interesse nacional.

A legislação, como colocada, prioriza o interesse meramente fiscal de arrecadar, o que, em tese, poderia ser válido, desde que observados parâmetros próprios da incidência tributária. Não é, porém, o que ocorre no caso concreto, já que a cobrança de IRPJ/CSL, fundada no artigo 74 da MP 2.158-35/2001, nasce de presunção ou ficção de disponibilidade jurídica ou econômica, ao considerar que o lucro teria sido pago, creditado, nacionalizado e distribuído no Brasil, em favor da controladora ou coligada, a partir da mera apuração contábil feita pela controlada ou coligada no exterior, sem considerar destinação diversa lícitamente dada aos recursos, ou ainda coibindo, e até frustrando, a respectiva possibilidade, inserida no campo da livre gestão empresarial.

No âmbito desta Corte, houve discussão da legislação impugnada, embora sob o prisma estritamente legal, frente ao artigo 43 do CTN, mas que, em sua essência, reforça o entendimento pela invalidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001:

AMS 2000.61.00046479-0, Rel. Juiz Conv. LEONEL FERREIRA, DJF3 09/09/2011: "TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. RENDA ACRÉSCIMO. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA. DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO INEXISTENTE

1. *Não existe disponibilização de renda na mera apuração de lucro líquido de empresa coligada no exterior. Se os valores que representam este lucro ainda não foram remetidos para a empresa nacional, esta não tem deles dispor e, portanto, não pode sofrer tributação de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro, que incidiria sobre quantias por enquanto indisponíveis. A inovação da MP 2158/2001, portanto, além da invasão de matéria de lei complementar que representa, criou novo fato gerador e se afastou do conceito de renda do artigo 43 do CTN, com a redação determinada pela Lei Complementar n. 104/01.*

2. *A partir da vigência dos art. 25 a 27 da Lei 9.249/96, os lucros obtidos no exterior passaram a ser tributados no Brasil para efeito do cálculo do IRPJ. Por outro lado, eles passaram a integrar a base de cálculo da CSLL a partir de 1º de outubro de 1999, por força do art. 19 da Medida Provisória 1.858-6/99. Todavia, até então, era adotado o conceito de disponibilidade econômica da renda, nos termos da Lei 9.532/97, a qual estabelecia que os lucros apurados no exterior somente seriam tributados no Brasil quando efetivamente percebidos pela empresa investidora.*

3. *Modificando este conceito de renda, o art. 74 da MP 2.158-35/01 passou a considerar como disponibilização do lucro, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, a simples apuração no balanço da empresa que recebeu tal investimento, adotando-se o método da equivalência patrimonial para determinar o ajuste da contrapartida do investimento, como reza o art. 7º da IN 213/01. Por este método, o valor do investimento será determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social, sobre o patrimônio líquido de cada sociedade coligada ou controlada. Este método, não é confiável para a determinação efetiva do lucro tributável, podendo gerar lucro fictício, na medida em que vários fatores podem influir na avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial.*

4. *Ademais, o lucro apurado pode não ser efetivamente disponibilizado à empresa controladora ou coligada que realizou o investimento, na medida em que os resultados líquidos poderão receber outra destinação da empresa*

que recebeu o investimento, como, v.g., a constituição de reservas, nos termos indicados pelos art. 193 a 200 da Lei 6.404/76.5. Assim, afigura-se incabível a tributação de IRPJ e da CSLL nos termos do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/01 e do art. 7º da IN 213/01.

7. Finalizando, temos que o plenário de nossa Corte Suprema já teve oportunidade de decidir que a apuração de lucro em balanço não equivale à sua disponibilização (RE 172.058).

8. Apelação provida.”

A discussão é fértil, pois não se pode negar que, economicamente, a apuração de lucros no exterior, por controlada ou coligada, pode eventualmente produzir efeito patrimonial positivo na controladora ou coligada brasileira, porém a valorização cogitada, se efetivamente existir, será resultado não de fato jurídico relacionado à disponibilidade econômica ou jurídica de lucro, mas de avaliação feita pelo mercado e fundada em critério econômico, que não tem compromisso algum com parâmetros jurídico-constitucionais.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal já enfrentou tal controvérsia, no precedente inicialmente citado (RE 172.058, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ 13/10/1995), indicando, desde então, que apuração, balanço, distribuição e disponibilidade econômica ou jurídica são conceitos com normatividade própria e distinta. Por segurança jurídica, sobretudo na aplicação da extraterritorialidade tributária, não se revela possível flexibilizar marcos objetivos de tributação, fundados em princípios constitucionais que, evidentemente, não podem ceder a mero interesse fiscal de arrecadar com alteração casuística da legislação complementar.

Possível imaginar que o discurso oficial pode adotar a tese da defesa do princípio da isonomia entre empresas com e sem atuação no exterior, e da transparência fiscal, evitando elisão ou sonegação. Todavia, a tributação segue princípios únicos, onde quer que a riqueza seja produzida,

dentro ou fora do país, não se confundindo mera apuração com disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Fosse o tema tão singelo certamente não estaria em discussão, até os dias de hoje, na pauta da Suprema Corte, e com votação tão apertada como a que se verifica na ADI 2.588. O julgamento, ainda não encerrado, revela votos no sentido da procedência parcial ou integral (Min. Ellen Gracie, Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello) e improcedência (Min. Nelson Jobim, Eros Grau, Carlos Britto e César Peluso), pendente o voto do Min. Joaquim Barbosa.

Sucedê que o próprio Min. Joaquim Barbosa, no plenário virtual, suscitou e teve acolhida a repercussão geral no RE 611.586, que exatamente trata da questão do *“Momento de disponibilização de renda de pessoas jurídicas sediadas no Brasil com participação nos lucros de suas empresas coligadas ou controladas no estrangeiro para fins de IR”*.

Assim contextualizada a situação do debate jurídico-constitucional em torno da controvérsia, verifica-se, na falta de pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal no caso específico e considerando a inexistência de ordem suspensiva do exame do mérito da controvérsia, a importância de que a inconstitucionalidade, cuja relevância se reconhece neste voto, seja argüida na Turma para envio da matéria para julgamento do Órgão Especial.

Ante o exposto, com esteio no artigo 480 e seguintes do Código de Processo Civil, suscito o incidente de inconstitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35, que define a data do balanço da apuração de lucro, por controlada ou coligada no exterior, como a da disponibilidade, para fins de IRPJ/CSL, para controladora ou coligada no Brasil, por considerar relevante a alegação de inconstitucionalidade da disposição legal à luz dos artigos 153, III, e 146, III, *a*, da Constituição Federal, a fim de que, acolhida a argüição, seja a questão levada ao exame do Órgão Especial da Corte, com a suspensão do julgamento da presente apelação.

É como voto.

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

(Ementa disponibilizada no DE da 3ª Região de 21.05.2012).

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO. CONTEÚDO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. LISTA EXEMPLIFICATIVA

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000007-25.2010.404.7200/SC

RELATOR : Juiz Federal Leandro Paulsen
APELANTE : BACK SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA/
ADVOGADO : Luiz Fernando Bidarte da Silva
APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO. CONTEÚDO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. LISTA EXEMPLIFICATIVA.

1. A técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá por meio da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte, para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS.

2. A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus

JURISPRUDÊNCIA

que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.

3. Tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita.

4. O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo.

5. O rol de despesas que enseja creditamento, nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, possui caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei.

6. O art. 111 do CTN não se aplica no caso, porquanto não se trata de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 26 de junho de 2012.

Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK

Relator

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000007-25.2010.404.7200/SC

RELATOR : Juiz Federal Leandro Paulsen
APELANTE : BACK SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA/
ADVOGADO : Luiz Fernando Bidarte da Silva
APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

RELATÓRIO

Back Serviços Especializados Ltda. impetrou mandado de segurança objetivando o reconhecimento do direito de compensar os créditos do PIS e COFINS relativos a insumos da exploração de atividade de prestação de serviços de limpeza e conservação (uniformes, vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde, plano de saúde, fardamento, aquisição/utilização de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo da empresa destinado ao transporte de empregados/colantes que substituem outros funcionários terceirizados ou fiscalização de supervisores em postos de serviços. Requer seja declarado seu direito de compensar os valores pagos nos últimos dez anos.

O MM. Juízo 'a quo' denegou a segurança.

Irresignada, a autora apela, pleiteando a reforma do provimento jurisdicional para que lhe seja declarada a possibilidade de creditar os valores de PIS e COFINS incidentes sobre as despesas relacionadas na inicial e já ressaltadas no curso da ação (fls. 55/70).

Foram apresentadas contrarrazões às fls. 123/124v.

É o relatório.

Peço dia.

Juiz Federal Leandro Paulsen

Relator

JURISPRUDÊNCIA

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000007-25.2010.404.7200/SC

RELATOR : Juiz Federal Leandro Paulsen
APELANTE : BACK SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA/
ADVOGADO : Luiz Fernando Bidarte da Silva
APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

VOTO

A não-cumulatividade constitui uma técnica de tributação que visa a impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica, ora como insumo, ora como integrante de outro insumo ou de um produto final. Em outras palavras, consiste em fazer com que a exação não onere, em cascata, o fluxo negocial. Acerca do tema, relevante a advertência feita por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

“Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre o preço dos bens e serviços, a sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos. Caso fosse eliminada, a cumulatividade geraria um custo artificial indesejável ao preço dos produtos comercializados. Esses preços estariam desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população e encareceria o processo produtivo e comercial reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionados por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.” (MELO, José Eduardo Soares. A importação no Direito Tributário. São Paulo, RT, 2003, p. 97)

Inicialmente, em nosso sistema tributário, apenas dois tributos consagravam a não-cumulatividade, misto de técnica de tributação e princípio

fiscal, notadamente o IPI (art. 153, IV, §3º, II da CF) e o ICMS (art. 155, II, §2º, I).

Posteriormente, através da edição das Medidas Provisórias que deram origem às Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), inseriu-se a não-cumulatividade para as contribuições do Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. Note-se que tal situação precedeu a edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, a qual acresceu ao art. 195 da Constituição Federal o seu parágrafo décimo segundo, in verbis:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(...)

b) a receita ou o faturamento;

(...)

§12º A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”

A metodologia para o PIS e para a COFINS, por certo, apresenta nuances distintas daquela adotada para o IPI e o ICMS. Esses créditos assegurados ao contribuinte são correspondentes ao montante da exação incidente na aquisição matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, ou de mercadorias. E são devidamente deduzidos dos débitos fiscais decorrentes da saída dos produtos industrializados ou das

mercadorias. As contribuições PIS e COFINS, de seu turno, valem-se de um método próprio, em que o contribuinte deduz das contribuições devidas créditos por ele próprio apurados relativamente a despesas incorridas (art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

As contribuições PIS e COFINS não incidem sobre operações; incidem sobre a receita, que é apurada mês a mês. Não há destaque a transferência jurídica a cada operação.

A solução legislativa adotada para consagrar a não-cumulatividade, conforme mencionado anteriormente, é o estabelecimento da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS.

Mas o legislador não é livre para definir o conteúdo da não-cumulatividade. Seja com suporte direto na lei ordinária (não havia vedação a isso) ou no texto constitucional (passou a haver autorização expressa), certo é que a instituição de um sistema de não-cumulatividade deve guardar atenção a parâmetros mínimos de caráter conceitual. A não-cumulatividade pressupõe uma realidade de cumulação sobre a qual se aplica sistemática voltada a afastar os seus efeitos. Lembre-se que, forte na não-cumulatividade, as alíquotas das contribuições foram mais do que dobradas (de 0,65% para 1,65%, de 3% para 7,6%), de modo que os mecanismos compensatórios tem de ser efetivos.

Ainda que não haja uma sistemática constitucionalmente definida para o cálculo dos créditos de PIS e COFINS (para o IPI e para o ICMS há definição constitucional), certo é que temos de extrair um conteúdo mínimo do que se possa entender por não-cumulatividade. Do contrário, a não cumulatividade acobertaria simples aumento de alíquotas, além do que o conteúdo da previsão constitucional ficaria ao alvedrio do legislador ordinário, o que subverte a hierarquia das normas.

Pois bem, para que se possa falar em não-cumulatividade, temos de pressupor mais de uma incidência. Apenas quando tivermos múltiplas

incidências é que se justifica a técnica destinada a evitar que elas se sobreponham pura e simplesmente, onerando em cascata as atividades econômicas.

Efetivamente, só se pode assegurar a apuração de créditos relativamente a despesas que, configurando receitas de outras empresas, tenham implicado pagamento de PIS e de COFINS anteriormente. E só podem apurar créditos aqueles que estão sujeitos ao pagamento das contribuições PIS e COFINS não cumulativas.

De outro lado, contudo, tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, configurem ou não faturamento, ou seja, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, impõe-se que se permita a apuração de créditos relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita. É que, em matéria de PIS e de COFINS sobre a receita, com suporte na ampliação da base econômica ditada pela EC 20/98, não se pode trabalhar limitado à idéia de crédito físico.

O legislador, nos arts. 3º da Lei 10.637/02 e 3º da Lei 10.833/03, bem como na sua regulamentação por atos infralegais, foi por demais casuístico, trabalhando desnecessariamente com um conceito de insumo sob a perspectiva física de utilização ou consumo na produção ou integração ao produto final. Assim, embora tenha admitido créditos relativamente ao consumo de energia elétrica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas suas atividades etc., não alcançou a universalidade dos dispêndios que implicaram pagamento de PIS e COFINS por empresas que antecederam a contribuinte na cadeia produtiva.

É preciso, portanto, buscar interpretação que impeça o estabelecimento de critério restritivo para apuração de créditos e extensivo para a apuração da base de cálculo das contribuições, que incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

A coerência de um sistema de não-cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.

O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo. A perspectiva é mais ampla e disso depende a razoabilidade do sistema instituído e, após a EC 42/03, o próprio respeito ao critério constitucional.

Tenho que a solução está em atribuir ao rol de dispêndios ensejadores de créditos constante dos arts. 3º da Lei 10.637/02 e 3º da Lei 8.833/03 e da respectiva regulamentação (e.g., IN 404/04) caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei.

O art. 111 do CTN é inaplicável ao caso, porquanto não se trata, aqui, de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Trata-se de decorrência do próprio sistema de não-cumulatividade instituído por lei e previsto constitucionalmente. Não se trata de estender qualquer previsão legal, mas de reconhecer o caráter casuístico e exemplificativo do rol estampado em lei.

Assim, merece acolhida a pretensão da autora no sentido de considerar como insumos que ensejam apuração de créditos os relativos os serviços e bens cuja aquisição configure dispêndio com exploração da atividade de prestação de serviços de limpeza e conservação (uniformes, vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde, plano de saúde, fardamento, aquisição/utilização de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos da empresa), objeto do pedido por ela formulado. Efetivamente, é necessário interpretar as normas no senti-

do de fazer com que os bens e serviços restem abrangidos pela possibilidade de apuração de créditos quando prestados por pessoa jurídica sujeita às contribuições.

Desse modo, atribuindo às normas interpretação conforme a razoabilidade e ao conteúdo mínimo do § 12 do art. 195 da CF, impõe-se o acolhimento da pretensão deduzida, observada, todavia, a prescrição quinquenal, forte no art. 1º do Decreto 20.910/32.

Os créditos devem ser utilizados somente para fins de dedução de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento à apelação.

Juiz Federal Leandro Paulsen

Relator

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000007-25.2010.404.7200/SC

RELATOR : Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK
APELANTE : BACK SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA/
ADVOGADO : Luiz Fernando Bidarte da Silva
APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

VOTO-VISTA

Pedi vista para melhor analisar os autos e desse exame concluo por acompanhar o bem lançado voto do Eminent Relator Juiz Federal Leandro Paulsen.

Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação.

Desembargador Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA

JURISPRUDÊNCIA

EXTRATO DE ATA DA SESSÃO DE 30/05/2012

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000007-25.2010.404.7200/SC

ORIGEM: SC 00000072520104047200

RELATOR : Juiz Federal LEANDRO PAULSEN
PRESIDENTE : MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE
PROCURADOR : Dr. FRANCISCO PITA MARINHO

APELANTE : BACK SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA/
ADVOGADO : Luiz Fernando Bidarte da Silva
APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

Certifico que este processo foi incluído na Pauta do dia 30/05/2012, na seqüência 20, disponibilizada no DE de 17/05/2012, da qual foi intimado(a) UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL), o MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL e as demais PROCURADORIAS FEDERAIS.

Certifico que o(a) 1ª TURMA, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

APÓS O VOTO DO(A) JUIZ FEDERAL LEANDRO PAULSEN NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO, E DO VOTO DA DES. FEDERAL MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE NO MESMO SENTIDO PEDIU VISTA O DES. FEDERAL ALVARO EDUARDO JUNQUEIRA.

PEDIDO DE VISTA : Des. Federal ALVARO EDUARDO
JUNQUEIRA
VOTANTE(S) : Juiz Federal LEANDRO PAULSEN
Des. Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS
LABARRÈRE

LEANDRO BRATKOWSKI ALVES

Diretor de Secretaria

EXTRATO DE ATA DA SESSÃO DE 26/06/2012

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000007-25.2010.404.7200/SC

ORIGEM: SC 00000072520104047200

RELATOR : Juiz Federal LEANDRO PAULSEN
PRESIDENTE : MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE
PROCURADOR : Dra. ANDREA FALÇÃO DE MOARES

APELANTE : BACK SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA/
ADVOGADO : Luiz Fernando Bidarte da Silva
APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

Certifico que o(a) 1ª TURMA, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

PROSSEGUINDO NO JULGAMENTO, APÓS O VOTO-VISTA DO DES. FEDERAL ALVARO EDUARDO JUNQUEIRA NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO, A TURMA, POR UNANIMIDADE, DECIDIU DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO.

RELATOR ACÓRDÃO : Juiz Federal LEANDRO PAULSEN
VOTO VISTA : Des. Federal ALVARO EDUARDO
JUNQUEIRA

LEANDRO BRATKOWSKI ALVES

Diretor de Secretaria

(Ementa disponibilizada no DJe 05.07.2012).

DECISÕES MONOCRÁTICAS

**PARCELAMENTO. LEI Nº 11.941/2009. DESISTÊNCIA DA
AÇÃO APÓS A DECISÃO FINAL E ANTES DO TRÂNSITO EM
JULGADO. POSSIBILIDADE.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0038782-71.2011.4.03.0000/
SP

RELATOR : Desembargador Federal MÁRCIO MORAES

AGRAVANTE : CLINICA DE ATENDIMENTO INTENSIVO
CLINICO CIRURGICO LTDA e outros

: CLINICA DE CORACAO E PULMAO LTDA

: CLINICA DE TERAPIA NUTRICIONAL TOTAL S/C LTDA

: CARDIO CLINICA S/C LTDA

ADVOGADO : RICARDO OLIVEIRA GODOI e outro

AGRAVADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 19 VARA SAO PAULO Sec Jud
SP

No. ORIG. : 00213398720044036100 19 Vr SAO PAULO/SP

DECISÃO

Trata-se de agravo de instrumento interposto por CLINICA DE ATENDIMENTO INTENSIVO CLINICO CIRURGICO LTDA e outros em face de decisão que, em ação de repetição de indébito na fase de execução de sentença, declarou a nulidade do *decisum* que havia ho-

mologado a renúncia requerida pela parte autora para fins de adesão ao parcelamento previsto na Lei n. 11.941/2009, determinando a conversão em renda da União da integralidade dos depósitos judiciais realizados nos autos.

Em atenção à petição da União, o MM. Juiz *a quo* entendeu ser incabível o pedido de renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação em lide já solucionada, tendo em vista que a ré formulou tal pedido após a prolação da última decisão no processo de origem.

Alegam os agravantes, em síntese, que: a) a Lei n. 11.941/2009 não trouxe nenhum tipo de vedação quanto à não existência de trânsito em julgado de ação judicial para fins de aproveitamento dos benefícios nela instituídos; b) o art. 32 da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 6/2009 possibilita a utilização dos depósitos judiciais, bem como o levantamento, pelo contribuinte, de eventual saldo remanescente; c) os valores depositados pelos recorrentes são atualizados pela Taxa Selic, sendo devida a redução dos juros em 45%, conforme previsto na Lei n. 11.941/2009, com o posterior levantamento do saldo remanescente; d) o pedido de adesão ao parcelamento em tela foi formulado antes do trânsito em julgado da ação originária; e) o Superior Tribunal de Justiça reconheceu, em sede de recurso repetitivo, a possibilidade de fruição dos benefícios previstos na Lei após o trânsito em julgado de ação judicial; f) as restrições para o levantamento dos depósitos judiciais contidas na Portaria Conjunta RFB/PGFN n. 10/2009 são ilegais, uma vez que extrapolam o disposto na Lei n. 11.941/2009, havendo nos autos comprovantes de depósitos de valores.

Requerem a antecipação da tutela recursal a fim de que seja determinado o levantamento do valor excedente dos depósitos judiciais efetuados na ação originária, nos termos da planilha apresentada, os quais devem ser atualizados até a data do efetivo levantamento e, *“caso se entenda pela aplicação da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 10/09, ao menos seja determinado o levantamento de parte do valor **incontroverso** excedente dos*

depósitos judiciais efetuados nos autos de origem pelas agravantes Clínica de Atendimento Intensivo Clínico Cirúrgico Ltda. (08/2004 a 09/2005) e Clínica de Coração e Pulmão Ltda. (...), devendo tais valores serem atualizados até a data do efetivo pagamento.” (fls. 21).

Aprecio.

Neste primeiro e provisório exame inerente ao momento processual, vislumbro a presença dos requisitos para a concessão parcial da antecipação da tutela recursal postulada.

Com efeito, de acordo com entendimento que tenho adotado nos casos que envolvem levantamento ou conversão em renda de depósitos judicialmente realizados, admito presente a possibilidade de lesão grave e de difícil reparação se mantida a decisão guerreada.

Isso porque, uma vez realizada a conversão dos valores depositados, além do mérito da questão posta ficar prejudicado, estar-se-ia, no caso de conversão, remetendo a parte agravante à via do *solve et repete*.

Passo à análise da relevância da fundamentação.

Cinge-se a controvérsia vertida nos presentes autos à possibilidade de adesão ao parcelamento previsto na Lei n. 11.941/2009 após o julgamento desfavorável da demanda ajuizada pelas contribuintes, com aplicação das reduções previstas sobre os valores decorrentes da incidência de juros remuneratórios sobre os depósitos judiciais, ou ao menos sobre os valores depositados a título de juros de mora, permitindo-se o levantamento do saldo remanescente.

Nesse tocante, observo que, ao apreciar o Recurso Especial n. 1.251.513/PR, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a possibilidade de aplicação, após o trânsito em julgado de decisão judicial, da remissão e anistia previstas no aludido diploma legal ao crédito tributário, desde que a opção pelos benefícios tenha antecedido à ordem judicial para a transformação do depósito em pagamento definitivo.

Veja-se, a seguir, o teor do acórdão referido:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PARCELAMENTO OU PAGAMENTO À VISTA COM REMISSÃO E ANISTIA INSTITUÍDOS PELA LEI N. 11.941/2009. APROVEITAMENTO DO BENEFÍCIO MEDIANTE A TRANSFORMAÇÃO EM PAGAMENTO DEFINITIVO (CONVERSÃO EM RENDA) DE DEPÓSITO JUDICIAL VINCULADO A AÇÃO JÁ TRANSITADA EM JULGADO. IMPOSSIBILIDADE DE DEVOLUÇÃO DA DIFERENÇA ENTRE OS JUROS QUE REMUNERAM O DEPÓSITO JUDICIAL E OS JUROS DE MORA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO QUE NÃO FORAM OBJETO DE REMISSÃO.

1. A alegação de violação ao art. 535, do CPC, desenvolvida sobre fundamentação genérica chama a aplicação da Súmula n. 284/STF: ‘É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia.’

2. A possibilidade de aplicação da remissão/anistia instituída pelo art. 1º, §3º, da Lei n. 11.941/2009, aos créditos tributários objeto de ação judicial já transitada em julgado foi decidida pela instância de origem também à luz do princípio da isonomia, não tendo sido interposto recurso extraordinário, razão pela qual o recurso especial não merece conhecimento quanto ao ponto em razão da Súmula n. 126/STJ: ‘É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.’

3. De acordo com o art. 156, I, do CTN, o pagamento extingue o crédito tributário. Se o pagamento por parte do contribuinte ou a transformação do depósito em pagamento definitivo por ordem judicial (art. 1º, §3º, II, da Lei n. 9.703/98) somente ocorre depois de encerrada a lide, o crédito tributário tem vida após o trânsito em julgado que o confirma. Se tem vida, pode ser objeto de remissão el

ou anistia neste ínterim (entre o trânsito em julgado e a ordem para transformação em pagamento definitivo, antiga conversão em renda) quando a lei não exclui expressamente tal situação do seu âmbito de incidência. Superado, portanto, o entendimento veiculado no item '6' da ementa do REsp. nº 1.240.295 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 5.4.2011.

4. O §14, do art. 32, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2009, somente tem aplicação para os casos em que era possível requerer a desistência da ação. Se houve trânsito em julgado confirmando o crédito tributário antes da entrada em vigor da referida exigência (em 9.11.2009, com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 10/2009), não há que se falar em requerimento de desistência da ação como condição para o gozo do benefício.

5. A remissão de juros de mora insertos dentro da composição do crédito tributário não enseja o resgate de juros remuneratórios incidentes sobre o depósito judicial feito para suspender a exigibilidade desse mesmo crédito tributário. O pleito não encontra guarida no art. 10, parágrafo único, da Lei n. 11.941/2009. Em outras palavras:

'Os eventuais juros compensatórios derivados de supostas aplicações do dinheiro depositado a título de depósito na forma do inciso II do artigo 151 do CTN não pertencem aos contribuintes-depositantes.' (REsp. n.º 392.879 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 13.8.2002).

6. No caso concreto, muito embora o processo tenha transitado em julgado em 12.12.2008 (portanto desnecessário o requerimento de desistência da ação como condição para o gozo do benefício) e a opção pelo benefício tenha antecedido a ordem judicial para a transformação do depósito em pagamento definitivo (antiga conversão em renda), as reduções cabíveis não alcançam o crédito tributário em questão, pois o depósito judicial foi efetuado antes do vencimento, não havendo rubricas de multa, juros de mora e encargo legal a serem remitidas.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.” (REsp 1251513/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 10/8/2011, DJe 17/8/2011, grifos meus)

Nessa linha, tendo em vista os princípios da celeridade e da segurança jurídica, adoto o entendimento esposado pelo C. STJ quanto à possibilidade de aplicação dos benefícios previstos na Lei n. 11.941/2009 ao crédito tributário após o trânsito em julgado de decisão judicial, desde que o pedido de adesão seja feito pelo contribuinte antes da ordem judicial para transformação do depósito em pagamento definitivo ou para a execução de eventual garantia apresentada nos autos.

Dessa forma, considerando que, no caso em análise, as recorrentes apresentaram pedido de adesão ao parcelamento em tela em 30/11/2009 (fls. 151/159), aparentemente antes de qualquer ordem de conversão em renda dos depósitos judiciais realizados na ação originária, em exame preliminar, entendo que as agravantes fazem jus aos benefícios instituídos pela Lei n. 11.941/2009 no que tange ao débito em discussão naquela ação.

Entretanto, as reduções previstas na Lei n. 11.941/2009 devem incidir apenas sobre os juros de mora efetivamente depositados, e não sobre os juros decorrentes da atualização dos depósitos judiciais efetuados nos autos.

Isso porque, conforme decidido no julgado acima mencionado, os juros remuneratórios não se confundem com juros de mora, pois estes compõem o crédito tributário e incidem em razão de atraso no pagamento do principal (art. 161, §1º, do CTN, atualmente a SELIC, por força do art. 61, §3º, da Lei n. 9.430/1996), enquanto que aqueles remuneram o depósito judicial.

E, como sabemos, a remissão e a anistia atingem o crédito tributário e a obrigação tributária, sendo certo que os juros remuneratórios não compõem o crédito tributário.

Nesse ponto, peço vênia para transcrever trecho do voto em questão, relativamente ao tema da inaplicabilidade das reduções previstas na lei de parcelamento aos juros remuneratórios:

“Com efeito, é preciso acabar com uma confusão comumente gerada nas causas desse jaez. É necessário compreender que o crédito tributário e o depósito judicial ou administrativo são institutos diversos, cada qual tem vida própria e regime jurídico próprio. Os juros que remuneram o depósito (juros remuneratórios e não moratórios) não são os mesmos juros que oneram o crédito tributário (estes sim juros de mora).

Circunstancialmente, mas nem sempre, um depósito judicial pode estar vinculado a uma ação judicial onde se discute determinado crédito tributário (o depósito pode estar atrelado a ações que têm outros objetos). Também circunstancialmente, a taxa de juros de mora incidente sobre o crédito tributário e a taxa de juros remuneratórios incidente sobre o depósito judicial quando de sua devolução é a mesma taxa SELIC (isonomia que somente passou a existir após a vigência da Lei n. 9.703/98, antes os depósitos sequer venciam juros). Nada disso significa que quando a lei remite juros de mora insertos dentro da composição do crédito tributário esteja a determinar o resgate de juros remuneratórios incidentes sobre os depósitos judiciais feitos para suspender a exigibilidade desse mesmo crédito tributário.

Decerto, o argumento de que há enriquecimento ilícito da União quando não permite esse resgate impressiona à primeira vista. No entanto, quando mais bem analisado, evidencia-se o absurdo da comparação feita pelo contribuinte que quer igualar o depósito judicial a qualquer investimento de caráter privado para argumentar pela necessidade de devolução da diferença de juros remetidos, pois poderia ter empregado o capital depositado de outra forma. O que pretende através de inversão retórica é fazer uso e tratar do depósito judicial como se investimento fosse. Entende que aqueles que investiram o valor principal do tributo ao invés de efetuar o seu pagamento estão em situação melhor do que ele que depositou judicialmente o principal. Isto porque os juros devidos depois da norma remissiva são inferiores à remune-

ração que obteria se tivesse investido o mesmo valor no mercado, de modo que postergar o pagamento do tributo lhe seria mais vantajoso. Ocorre que o discrimen é legítimo, pois inerente às normas remissivas. Eventual perda daí decorrente se insere dentro do risco pertinente à atividade negocial quando o contribuinte elegeu como prioridade não investir o valor que tinha e pagar o tributo. O depósito judicial não é investimento, é uma opção daquele que intenta discutir judicialmente seu débito com a paralisação dos procedimentos de cobrança...”

Outrossim, também não há que se falar em ilegalidade da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 6/2009, que assim prevê no que tange aos depósitos judiciais:

“Art. 32. No caso dos débitos a serem pagos ou parcelados estarem vinculados a depósito administrativo ou judicial, a conversão em renda ou transformação em pagamento definitivo observará o disposto neste artigo.

§ 1º Os percentuais de redução previstos nesta Portaria serão aplicados sobre o valor do débito atualizado à época do depósito e somente incidirão sobre o valor das multas de mora e de ofício, das multas isoladas, dos juros de mora e do encargo legal efetivamente depositados.”

Com efeito, em exame de cognição sumária, entendo que a supracitada Portaria não modificou a redação da Lei n. 11.941/2009, a qual estabeleceu que a redução deve ser aplicada sobre os encargos moratórios e não sobre o valor principal atualizado, não havendo previsão, no aludido diploma legal, de composição em relação ao débito principal.

Sendo assim, apenas em relação aos depósitos judiciais que abrangem o pagamento de juros de mora, isto é, aqueles relacionados nas guias de fls. 194/221, deve incidir a redução de 45% prevista no inciso I, do artigo 1º, da Lei n. 11.941/2009.

Ante o exposto, **defiro parcialmente a antecipação da tutela recursal postulada**, para impedir a conversão em renda dos depósitos em

JURISPRUDÊNCIA

questão, devendo o montante integral permanecer na conta judicial, até o julgamento deste agravo de instrumento pela E. Terceira Turma.

Comunique-se o MM. Juízo *a quo* o teor desta decisão para as providências cabíveis.

Publique-se. Intimem-se, inclusive a agravada para contraminutar.

São Paulo, 16 de fevereiro de 2012.

MARCIO MORAES

Desembargador Federal

(Decisão monocrática disponibilizada no DE da Justiça Federal da 3ª Região de 01.03.2012, p. 433/436).

ANÁLISE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO DE COMPENSAÇÃO. DEMORA DE SEIS ANOS PELA RECEITA FEDERAL. DETERMINAÇÃO PARA ANÁLISE DO PROCESSO EM 60 DIAS.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0034772-56.2007.4.03.6100/SP

2007.61.00.034772-0/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CECILIA MARCONDES

APELANTE : DOW BRASIL S/A

ADVOGADO : ROGERIO PIRES DA SILVA e outro

APELADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

DECISÃO

Trata-se de apelação em mandado de segurança com pedido de liminar, no qual pretende a impetrante obter provimento que determine a autoridade coatora a proceder ao recálculo dos débitos parcelados no âmbito dos processos administrativos nºs 10880.004620/97-64 e 10880.004621/97-27, confrontando débitos e créditos de PIS e de FINSOCIAL/COFINS conforme os critérios já determinados em decisão judicial proferida nos autos do mandado de segurança nº 1999.61.000326251-4.

O mandado de segurança foi impetrado em 18/12/07, tendo sido atribuído à causa o valor de R\$ 1.200,00.

A autoridade coatora prestou informações às fls. 153/154.

A liminar foi indeferida, decisão em face da qual interpôs a impetrante agravo de instrumento, o qual foi convertido em retido.

A sentença denegou a segurança, deixando de fixar honorários nos termos das súmulas 105 do STJ e 512 do STF.

Apelou a autora requerendo a reforma da sentença.

Parecer do Ministério Público Federal pelo não provimento do recurso de apelação.

Com contrarrazões, subiram os autos a esta Corte.

Decido.

A hipótese comporta julgamento nos termos do §1º-A do art. 557 do CPC.

Alega a impetrante, em síntese, ter, em 2001, obtido sentença parcialmente favorável em sede de mandado de segurança, que determinou a suspensão da exigibilidade de débitos cobrados em parcelamentos até que o Fisco procedesse ao recálculo do valor devido, tendo em vista a existência de créditos a serem compensados.

Afirma que, no entanto, desde a prolação da mencionada sentença até a data da impetração do presente mandamus, não promoveu a fisca-

lização o devido encontro de contas, razão pela qual requer a intervenção do Poder Judiciário de modo a determinar a análise dos débitos objeto dos processos administrativos nºs 10880.004620/97-64 e 10880.004621/97-27.

Ressalte-se, inicialmente, não ter a apelante cumprido o disposto no caput do art. 523 do CPC, não merecendo o agravo de instrumento por ela interposto, convertido em retido, ser conhecido, na forma do §1º deste mesmo artigo.

Compulsando-se os autos, verifica-se ter a ora apelante obtido sentença parcialmente favorável nos autos do mandado de segurança nº 1999.61.00.0036251-4, suspendendo a exigibilidade das parcelas vincendas dos parcelamentos nºs 10880.004620/97-64 e 10880.004621/97-27, enquanto não fosse apurada e comprovada a efetiva existência de crédito no âmbito administrativo, de modo a compensá-lo com os débitos confessados (fls. 88/94).

As partes foram intimadas da sentença pelo Diário Oficial da União em 27/07/01 (fl. 95), não tendo a autoridade administrativa, desde então, tomado qualquer providência no sentido de proceder à análise dos valores objeto dos processos administrativos acima mencionados.

Estabelece o art. 49 da Lei nº 9.784/99 no seguinte sentido:

Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.

Em que pese o posicionamento do E. Superior Tribunal de Justiça, ao qual, em outras situações, já me filiei, no sentido de que o prazo de 30 dias a que alude o art. 49 da Lei nº 9.784/99 para conclusão do processo administrativo só tem início com o encerramento da sua instrução (STJ, 1ª Turma, Resp 985327/SC, relator Ministro José Delgado, j. 17/03/08), entendo que, no caso em tela, o transcurso de mais de 6 anos desde a data da prolação da sentença sem que a fiscalização tenha adotado qualquer medida neste sentido é demasiado longo, não sendo razoável que o

contribuinte fique à mercê da Administração Pública e da sua vontade unilateral de apreciar os requerimentos administrativos formulados por tão longo período.

É certo que a autoridade administrativa intimou o contribuinte a apresentar documentos acerca do crédito tributário discutido nos autos do mandado de segurança nº 1999.61.00.0036251-4 para exame fazendário (termo de intimação nº EQAMJ 305/2007), consoante se depreende do documento de fl. 120. No entanto, tal intimação ocorreu nos idos de 2007, ou seja, 6 anos após a decisão que autorizou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, publicada em 27/07/01.

Tal atitude implica afronta aos primados da razoabilidade, proporcionalidade e eficiência, consagrados na Constituição Federal e pelos quais deve a Administração Pública se pautar, dentro da estrutura de Estado Democrático de Direito em que se encontra.

Neste sentido:

“RECURSO ESPECIAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRAZO PARA EXAME DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ART. 24 DA LEI Nº 11.457/07.

1. Verificada a demora injustificada, correta a estipulação de prazo para que a administração conclua procedimento administrativo. Aplicável a jurisprudência da Corte que assegura a razoável duração do processo, segundo os princípios da eficiência e da moralidade, não se podendo permitir que a Administração postergue, indefinidamente, a conclusão de procedimento administrativo. Precedente do STJ.

2. Recurso especial não conhecido” (STJ, 2ª Turma, Resp 1145692/RS, relatora Ministra Eliana Calmon, j. 16/03/10).

“TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE

RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, in verbis: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. (Precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005)

3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.

4. Ad argumentandum tantum, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quiçá fosse possível a aplicação analógica em matéria tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo art. 7º, § 2º, mais se aproxima do thema judicandum, in verbis: “Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.”

5. A Lei n.º 11.457/07, com o escopo de suprir a lacuna legislativa existente, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo dos pedidos, litteris:

“Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

6. Deveras, ostentando o referido dispositivo legal natureza processual fiscal, há de ser aplicado imediatamente aos pedidos, defesas ou recursos administrativos pendentes.

7. Destarte, tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07).

8. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

JURISPRUDÊNCIA

9. Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008”.

(STJ, Primeira Seção, REsp 1138206/RS, Relator(a) Ministro LUIZ FUX, DJe 01/09/2010, RBDTFP vol. 22 p. 105).

Assim, tendo em vista os primados da eficiência, da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como o decurso de considerável lapso temporal sem que tenha a ora apelante obtido qualquer resposta acerca do pleito por ela levado a efeito na esfera administrativa, entendo por razoável a fixação do prazo improrrogável de 60 (sessenta dias) para que a autoridade impetrada proceda ao recálculo dos débitos parcelados no âmbito dos processos administrativos nºs 10880.004620/97-64 e 10880.004621/97-27, confrontando débitos e créditos de PIS e de FINSOCIAL/COFINS, conforme critérios já determinados na sentença proferida nos autos do mandado de segurança nº 1999.61.000326251-4.

Ante o exposto, não conheço do agravo retido e, com fundamento §1º-A do art. 557 do CPC, dou provimento à apelação.

Transitada em julgado a decisão, baixem os autos à E. Vara de origem.

Intimem-se.

São Paulo, 18 de abril de 2012.

CECÍLIA MARCONDES

Desembargadora Federal Relatora

(Decisão monocrática disponibilizada no DE da Justiça Federal da 3ª Região de 26.04.2012, p. 1075/1077).

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CREDITAMENTO DE MÃO-DE-OBRA. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004. AUSÊNCIA DE DIREITO AO CRÉDITO.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0003109-80.2012.4.03.0000/SP
2012.03.00.003109-4/SP

RELATORA : Desembargadora Federal REGINA COSTA
AGRAVANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : FERNANDO NETTO BOITEUX E ELYADIR FERREIRA BORGES
AGRAVADO : AUXILIARLOG SERVICOS GERAIS E LOGISTICOS LTDA
ADVOGADO : RICARDO OLIVEIRA GODOI e outro
ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 5 VARA DE GUARULHOS > 19ªSSJ > SP
No. ORIG. : 00133139620114036119 5 Vr GUARULHOS/SP

DECISÃO

Vistos.

Trata-se de agravo de instrumento interposto pela **UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)**, contra a decisão proferida pelo MM. Juízo *a quo*, que nos autos de execução fiscal, deferiu o pedido de liminar, reconhecendo provisoriamente o direito de utilizar os valores pagos a título de mão-de-obra como créditos para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, oportunidade em que determinou ao Impetrado que se abstenha de lançar auto de infração com esse objeto, tendo em vista a inconstitucionalidade do arts. 3º, § 2º, das Leis ns. 10.637/02 e 10833/03, em face do art. 195, § 2º, da Constituição Federal.

Sustenta, em síntese, a ausência dos requisitos necessários à concessão do pedido liminar.

Alega a constitucionalidade da vedação contida nos mencionados dispositivos legais, ante a observância dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da livre concorrência.

Argumenta que a lei permite o creditamento de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, de modo que, se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todas as despesas do prestador de serviços, as mencionadas leis não trariam em seus arts. 3º, um rol detalhado das despesas que podem gerar créditos ao contribuinte. Pelo contrário, vedou expressamente o creditamento do valor de mão-de-obra paga a pessoa física (arts. 3º, § 2º, I, das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03).

Requer a concessão de efeito suspensivo e, ao final, seja dado provimento ao presente recurso.

Intimada, a Agravada apresentou a contraminuta (fls. 130/138).

Feito breve relato, decidido.

Nos termos do art. 558, do Código de Processo Civil, para a suspensão do cumprimento da decisão agravada, tal como autoriza o art. 527, inciso III, do mesmo diploma legal, é necessário que, diante da relevância da fundamentação apresentada pelo recorrente, haja evidências de que tal decisão possa resultar-lhe lesão grave e de difícil reparação.

Neste juízo de cognição sumária, verifico a presença dos pressupostos legais necessários à suspensão dos efeitos da decisão agravada.

A apreciação da pretensão deduzida impõe análise ainda que breve da disciplina normativa pertinente à sistemática da não-cumulatividade.

Inicialmente, cabe lembrar que a sistemática da não-cumulatividade, no texto original da Constituição de 1988, veio expressamente contemplada apenas para dois impostos: o IPI (art. 153, § 3º, II) e o ICMS (art. 155, § 2º, I).

No entanto, com o advento da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, que acrescentou o § 12, ao art. 195 da Constituição da República,

estatuí-se que a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento, dentre outras, serão não cumulativas.

Constitucionalizou-se, desse modo, a regra da não-cumulatividade, tradicionalmente restrita ao IPI e ao ICMS, para as contribuições para o financiamento da seguridade social.

A Lei n. 10.637, de 2002, na redação dada pela Lei n.10.865, de 2004, ao dispor sobre a não-cumulatividade da contribuição ao PIS, veio a estabelecer, quanto ao direito de crédito, o que segue:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.” (destaque meu).

A Lei n. 10.833, de 2003, ao disciplinar a cobrança não-cumulativa da COFINS, contém dispositivo de idêntico teor, em seu art. 3º, inciso II.

Impende tecer-se algumas considerações a respeito do regime de não-cumulatividade fixado pelos diplomas legais apontados.

Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar tal regime no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do *princípio constitucional da capacidade contributiva*, visando impedir que o tributo torne-se um “gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria, de prestação dos aludidos serviços e de industrialização de produtos, deixando-os proibitivos” (*Princípio da Capacidade Contributiva*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003, p. 99).

No que tange ao IPI e ao ICMS, a regra da não-cumulatividade tem por objetivo evitar a chamada *tributação em cascata*, vale dizer, a incidência de *imposto sobre imposto*, no caso de tributos multifásicos, assim entendidos aqueles exigíveis em operações sucessivas. Estabelece-se, assim, um *sistema de créditos* que poderá ser usado como forma de pagamento do tributo. O contribuinte deve subtrair da quantia devida a título desses impostos o(s) crédito(s) acumulado(s) na(s) operação(ões) anterior(es).

De outra parte, para tributos de diversa configuração, como as contribuições em tela, conquanto também seja a elas aplicável o princípio da capacidade contributiva, por ostentarem materialidade de imposto, a não-cumulatividade há de revestir sistema distinto.

Com efeito, cuidando-se de contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou faturamento, e que, portanto, não têm conexão direta com determinado produto ou mercadoria, a técnica de não-cumulatividade a ser observada é de “base sobre base”.

Ricardo Lodi Ribeiro bem remarca essa distinção:

“Assim, se em relação às mercadorias e produtos, a não-cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o mesmo imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores, o mesmo não acontece quando o instituto é transmutado para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento. Nestes, não-cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias).”

(“A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis”, in *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 111, p. 102, destaque meu).

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de *insumo*, já que as despesas efetuadas a esse título constituem créditos utilizáveis na apuração do tributo devido.

Aliomar Baleeiro doutrina que *insumo* é “uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa *input*, isto é, o conjunto de fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital etc., empregados pelo empresário para produzir o *output*, ou o produto final.” (*Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2005, pp. 405-406, destaques do original).

As Leis ns. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, embora tenham instituído a sistemática da não-cumulatividade para a contribuição ao PIS e para a COFINS, respectivamente, não definem o que deva ser considerado insumo para tal fim. Tal indicação veio a ser estabelecida, tão somente, mediante ato administrativo normativo, inicialmente a Instrução Normativa SRF n. 247, de 2002 (art. 66, § 5º), e atualmente a Instrução Normativa SRF 404, de 2004, que, ao dispor sobre a incidência não cumulativa da COFINS, na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, estatui:

“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou-

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.” (destaques meus).

Cabe observar que o regramento estampado nas Instruções Normativas SRF 247, de 2002, bem como na 404, de 2004, ao autorizar o creditamento das aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou na prestação de serviços, traduz o conceito de insumo inerente ao sistema de não-cumulatividade próprio de impostos incidentes sobre operações que tenham por objeto bens, no caso, do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Desse modo, exsurge claro o descompasso existente entre o sistema de não-cumulatividade estabelecido para contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou o faturamento, e a disciplina de creditamento, instituída administrativamente, que considera insumos apenas as despesas efetuadas com a aquisição de bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou na prestação de serviços, inspirada na disciplina do IPI.

Observe-se que a vedação ao creditamento de despesas efetuadas a título de insumos implica ofensa à sistemática da não-cumulatividade disciplinada nos diplomas legais apontados e, em conseqüência, ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que tal proceder acarreta, ao revés, a cumulatividade das mencionadas contribuições na hipótese em foco.

Ademais, remarque-se que a vedação impugnada é fixada por ato administrativo, que indubitavelmente desborda os limites legais, uma vez

que compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS tal como definido nas leis apontadas.

Diante de tal quadro, impõe-se concluir pela ilegalidade da disciplina de creditamento estatuída pelas Instruções Normativas SRF 247, de 2002 e 404, de 2004.

Nesse cenário, revela-se adequado tomar-se o conceito de insumo segundo o critério da *essencialidade* ou *relevância*, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Marco Aurélio Greco, ao dissertar sobre a questão, pondera:

“De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. (...)”

Cumprido, pois, afastar a idéia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte.

Por isso, entendo que as regras contidas no § 4º do art. 8º da IN 404/2004 e no § 5º do art. 66 da IN 247/2002 restringem a amplitude que emana dos incisos II, do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 e com elas conflitam. (...).

O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qua-

lidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que - vista global e unitariamente - desembocará num produto final a ser vendido.”

(“Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS”, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6, destaques do original).

Adotando essa linha de raciocínio, a recente decisão da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARE, a qual fixou que o conceito de insumo, para a contribuição ao PIS e a COFINS, não é tão amplo como o da legislação do Imposto sobre a Renda, nem tão restrito como o do Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo o caso de analisar-se cada caso específico, já que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas. No caso então analisado, entendeu-se que as despesas com a aquisição de uniformes dos empregados de um frigorífico geraram créditos para efeito de não-cumulatividade dessas contribuições, por consistirem produtos essenciais à produção da empresa, ainda que não consumidos durante o processo produtivo (Frigorífico Frangosul, j. 09.11.2011).

Outrossim, o tema encontra-se em discussão no Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial, aguardando-se a conclusão do julgamento em razão de pedido de vista. O Sr. Ministro Relator votou no sentido de dar provimento ao recurso para assegurar o direito da Recorrente, indústria alimentícia, de aproveitar os créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos decorrentes da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção, bem como serviços de dedetização aplicados no ambiente produtivo (REsp 1.246.317-MG, 2ª T., Rel. Min. Campbell Marques, acompanhado pelos Mins. Castro Meira e Humberto Martins; pediu vista o Min. Herman Benjamim; em 16.06.2011).

Outrossim, à primeira vista, a adoção de sistemáticas diferenciadas de recolhimento de tributos, autorizada pela Constituição da República e regulamentada por lei, mediante o emprego de fatores de discriminação justificados pelas diferentes atividades desenvolvidas pelas empresas sujeitas ao recolhimento das contribuições em questão, não constituem ofensa ao princípio da isonomia tributária, na medida em que é exatamente por meio de discriminação de situações que se efetiva a diretriz da igualdade.

No presente caso, observo que a Agravada atua na área de prestação de serviços e pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeita, os valores relativos às despesas com mão-de-obra, pretensão essa que, ao menos numa primeira análise, deve ser rechaçada, seja em razão da vedação legal, seja por não se enquadrar na qualidade de bem ou serviço utilizado no processo produtivo.

Assim, em princípio, entendo que a Impetrante não faz jus ao creditamento dessas despesas, para futura compensação e/ou restituição desses valores, segundo o regramento legal vigente.

A par da verossimilhança do alegado direito, vislumbro fundado receio de dano de difícil reparação, uma vez que a manutenção da decisão agravada poderá conduzir ao comprometimento da arrecadação da contribuição em foco.

Ante o exposto, **CONCEDO O EFEITO SUSPENSIVO** pleiteado, a fim de sustar os efeitos da decisão agravada.

Dê-se vista ao Ministério Público Federal.

Comunique-se ao MM. Juízo *a quo*.

Intimem-se.

São Paulo, 08 de maio de 2012.

REGINA HELENA COSTA

Desembargadora Federal Relatora

(Decisão monocrática disponibilizada no eDJ, JF 3ª Região em 11.05.2012).

EMENTAS

EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO DE QUITAÇÃO. OBRIGAÇÃO DO FISCO DE VERIFICAÇÃO.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2007.71.13.002279-1/RS

RELATOR : Des. Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA
APELANTE : MASISA DO BRASIL LTDA/
ADVOGADO : Carlos Eduardo Manfredini Hapner e outros
: Fabio Artigas Grillo
APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

EMENTA

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. QUITAÇÃO. DEVER DO FISCO DE VERIFICAÇÃO DE ADIMPLEMENTO.

1. O não exame da quitação alegada pela parte contribuinte não foi realizado pelo Fisco sob a justificativa de existência de equívoco da empresa executada ao preencher a DARF com o CNPJ errôneo, confundindo-se entre os cadastros da matriz e da filial.

2. O Fisco, exatamente por suas prerrogativas administrativas arrecadatórias, possui mecanismos de realocar devidamente numerário para fins de quitação de tributo.

3. A Fazenda deve corrigir tão somente o número que está errado na DARF, destinado devidamente o valor em depósito e informado em DARF, desimportando em qual CNPJ foi realizado o pagamento, e fazer a respectiva correspondência e enquadramento.

JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 15 de fevereiro de 2012.

Desembargador Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA

Relator

(Ementa disponibilizada no DE do TRF 4ª Região de 22.02.2012).

EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA DE ESTABELECIMENTO DE CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. AUSÊNCIA DE IMPEDIMENTOS.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0022466-51.2009.4.03.0000/SP
2009.03.00.022466-3/SP

RELATORA : Desembargadora Federal VESNA KOLMAR

AGRAVANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA E
AFONSO GRISI NETO

ENTIDADE : Instituto Nacional do Seguro Social - INSS

ADVOGADO : HERMES ARRAIS ALENCAR

AGRAVADO : VIAÇÃO CAPITAL DO VALE LTDA

ADVOGADO : ARTHUR MAURICIO SOLIVA SORIA e outro

PARTE RE' : TRANSMIL TRANSPORTES COLETIVOS DE
UBERABA LTDA e outros

: TCS TRANSPORTES COLETIVOS DE SOROCABA LTDA

: GASPAR JOSE DE SOUSA

CODINOME : GASPAR JOSE DE SOUZA

PARTE RE' : NEUSA DE LOURDES SIMOES SOUSA

: RENE GOMES DE SOUSA

CODINOME : RENE GOMES DE SOUZA

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 4 VARA DE S J CAMPOS SP

No. ORIG. : 2003.61.03.002476-8 4 Vr SAO JOSE DOS CAMPOS/SP

EMENTA

EXECUÇÃO FISCAL. PENHORABILIDADE DO ESTABELECIMENTO COMERCIAL. HIPÓTESES. ART. 11, §1º, LEI 6.830/80. FINALIDADE SOCIAL. EMPRESA CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO.

1. A penhora sobre estabelecimento, assim considerado todo complexo de bens organizado para exercício da empresa (CC, art. 1.142), representa constrição sobre todos os bens materiais e imateriais da matriz, das sucursais e das filiais do estabelecimento penhorado. Encontra-se disciplinada nos arts. 677 e 678 do CPC, bem como no art. 11 da LEF, o qual, depois de estabelecer no “caput” a ordem a que deve obedecer a penhora ou arresto de bens, dispõe, no §1º, que “excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.”

2. A execução por essa forma objetiva evitar que a sociedade tenha suas atividades suspensas e cesse de produzir, resguardando, assim, o estabelecimento, seus funcionários e os credores, uma vez que a satisfação do débito se dá sob a forma de usufruto.

JURISPRUDÊNCIA

3. A excepcionalidade a que alude a lei diz com a absoluta inexistência de bens suscetíveis de penhora, tais como dinheiro; título da dívida pública, bem como título de crédito que tenham cotação em bolsa; pedras e metais preciosos; imóveis; navios e aeronaves; veículos; móveis ou semoventes; e direitos e ações - em valor suficiente para a plena garantia do juízo.

4. O fato de se tratar de prestadora de serviço de transporte público não obsta a que a penhora recaia sobre todo o seu patrimônio, porque, de um lado, tal é expressamente autorizado pelo art. 678 do CPC, e, de outro, “não há impenhorabilidade alguma no patrimônio de uma empresa concessionária de serviço público, porque os seus bens não estão afetados ao fim a que se destina a sua finalidade pública, como sói acontecer com o patrimônio das pessoas jurídicas de Direito Público” (REsp 241.683/SP).

5. Agravo de instrumento ao qual se dá parcial provimento.

ACÓRDÃO

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

Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento ao agravo de instrumento para autorizar a

substituição da penhora que deverá recair sobre o estabelecimento comercial, nos termos do relatório e voto que

ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 17 de abril de 2012.

Vesna Kolmar

Desembargadora Federal

(Ementa disponibilizada no DE da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 26.04.2012, p. 296/297).

MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE RECOLHIMENTO DO RAT/SAT. EMPREGO DO FAP. ART. 10 DA LEI Nº 10.666/2003, ART. 202-A DO DECRETO Nº 3.048/1999, E RESOLUÇÕES Nº 1.308 E 1.309/2009 DO CNPS.

AGRAVO LEGAL EM APELAÇÃO CÍVEL Nº 0002606-63.2010.4.03.6100/SP

2010.61.00.002606-8/SP

RELATOR : Desembargador Federal JOHONSOM DI SALVO

APELANTE : TELEFONICA BRASIL S/A e outros

: TELEFONICA INTERNATIONAL WHOLESALE SERVICES BRASIL LTDA

: A TELECOM S/A

: TELEFONICA SERVICOS EMPRESARIAIS DO BRASIL LTDA

: COBROS SERVICOS DE GESTAO LTDA

: TELEFONICA DATA S/A

: ATENTO BRASIL S/A

ADVOGADO : LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA e outro

APELADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA E AFONSO GRISI NETO

PARTE RE' : União Federal

ADVOGADO : GUSTAVO HENRIQUE PINHEIRO DE AMORIM

AGRAVADA : DECISÃO DE FOLHAS

No. ORIG. : 00026066320104036100 7 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. ART. 557, § 1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. APELAÇÃO JULGADA MONOCRATICAMENTE. POSSIBILIDADE. MANDADO DE SEGURANÇA. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE RECOLHIMENTO DO RAT/SAT. EMPREGO DO FAP. ART. 10 DA LEI Nº 10.666/2003, ART. 202-A DO DECRETO Nº 3.048/1999, E RESOLUÇÕES Nº 1.308 E 1.309/2009 DO CNPS. AUSÊNCIA DE ILEGALIDADE E DE INCONSTITUCIONALIDADE.

1. O artigo 557 autoriza o julgamento unipessoal à vista de jurisprudência “dominante”, não sendo, portanto, necessário que se trate de jurisprudência “pacífica”.

2. A Lei nº 10.666/2003, artigo 10, introduziu na sistemática de cálculo da contribuição ao SAT o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), como um multiplicador de alíquota que irá permitir que, conforme a esfera de atividade econômica, as empresas que melhor preservarem a saúde e a segurança de seus trabalhadores tenham descontos na referida alíquota de contribuição. Ou não, pois o FAP é um índice que pode reduzir à metade, ou duplicar, a alíquota de contribuição de 1%, 2% ou 3%, paga pelas empresas, com base em indicador de sinistralidade, vale dizer, de potencialidade de infortunística no ambiente de trabalho. O FAP oscilará de acordo com o histórico de doenças ocupacionais e acidentes do trabalho por empresa e incentivará aqueles que investem na prevenção de agravos da saúde do trabalhador.

3. Não há que se falar, especificamente, na aplicação de um direito sancionador, o que invocaria, se o caso, o artigo 2º da Lei nº 9.784/99; deve-se enxergar a classificação das empresas face o FAP não como “pena” em sentido estrito, mas como mecanismo de fomento contra a infortunística e amparado na extrafiscalidade que pode permear essa contribuição SAT na medida em que a finalidade extrafiscal da norma tributária passa a ser um arranjo institucional legítimo na formulação e

viabilidade de uma política pública que busca salvaguardar a saúde dos trabalhadores e premiar as empresas que conseguem diminuir os riscos da atividade econômica a que se dedicam.

4. Ausência de violação do princípio da legalidade: o decreto não inovou em relação às as Leis nºs 8.212/91 e 10.666/2003, apenas explicitou o que tais normas determinam. O STF, por seu plenário, no RE nº 343.466/SC (RTJ, 185/723), entendeu pela constitucionalidade da regulamentação do então SAT (hoje RAT) através de ato do Poder Executivo, de modo que o mesmo princípio é aplicável ao FAP.

5. Inocorrência de inconstitucionalidade: a contribuição permanece calculada pelo grau de risco da atividade preponderante da empresa, e não de cada estabelecimento, sem ofensa ao princípio da igualdade tributária (art. 150, II, CF) e a capacidade contributiva, já que a mesma regra é aplicada a todos os contribuintes, sendo que a variação da expressão pecuniária da exação dependerá das condições particulares do nível de sinistralidade de cada um deles.

6. Agravo legal não provido.

ACÓRDÃO

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

São Paulo, 17 de abril de 2012.

Johonsom di Salvo

Desembargador Federal

(Ementa disponibilizada no DE da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 26.04.2012, p. 304/305).

DISCUSSÃO SOBRE ATUALIZAÇÃO DE VALOR DE DEPÓSITO JUDICIAL. EXECUÇÃO FISCAL. MEIO PROCESSUAL IMPRÓPRIO.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0000122-08.2011.4.03.0000/SP
2011.03.00.000122-0/SP

RELATOR : Desembargador Federal MAIRAN MAIA

AGRAVANTE : SABIC INNOVATITE PLASTICS SOUTH AMERICA

IND/ E COM/ DE PLASTICOS LTDA

ADVOGADO : ANA LUIZA IMPELLIZIERI DE SOUZA MARTINS

AGRAVADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : FERNANDO NETTO BOITEUX E ELYADIR FERREIRA

BORGES

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 5 VARA DE CAMPINAS Sec Jud SP

No. ORIG. : 00178913320004036105 5 Vr CAMPINAS/SP

EMENTA

AGRAVO DE INSTRUMENTO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – EQUÍVOCO ENVOLVENDO DEPÓSITO REALIZADO NOS AUTOS PARA A GARANTIA DO JUÍZO DA EXECUÇÃO - CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. O processo de execução tem por finalidade a expropriação de bens do devedor para satisfazer o direito do credor. Funda-se em título executivo judicial, proveniente de sentença proferida em processo de conhe-

cimento, ou em título executivo extrajudicial, consubstanciado numa obrigação, cuja força executiva decorre de expressa disposição legal.

2. A defesa do devedor é formulada via embargos à execução fiscal, consistentes em ação incidental de conhecimento, por meio da qual o devedor assume a posição de autor e postula a desconstituição parcial ou total do título executivo.

3. A situação envolvendo a conversão do depósito em renda da União e sua regularização para depósito judicial com o fim de garantir o Juízo da execução fiscal originou-se de ato não atribuível ao exequente, porquanto o fiador do executado, Banco Itaú S/A, realizou depósito do montante integral da dívida objeto da execução fiscal nº 0017891-33.2000.4.03.6105 por meio de DARF e não por guia de depósito judicial própria para a espécie.

4. A questão da correção monetária pretendida deverá ser solvida pela agravante por meio de ação autônoma para discussão do tema, de modo a serem preservados os princípios do contraditório e da ampla defesa pertinentes à espécie.

ACÓRDÃO

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

São Paulo, 16 de agosto de 2012.

Mairan Maia

Desembargador Federal Relator

(Ementa disponibilizada no DE do Justiça Federal da 3ª Região de 24.08.2012).

