

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
COORDENADOR

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO IX - EDIÇÃO 34 - JUNHO 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 34 – Junho 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](mailto: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

### **DANIEL DIX CARNEIRO**

Mestre em Direito Internacional pela UERJ. Pós-Graduado em Direito Tributário pela FGV e em Direito pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ. Diretor Financeiro Adjunto da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF. Advogado e consultor no Rio de Janeiro.

### **DEMES BRITTO**

Advogado; Professor de Direito Tributário; Consultor Tributário em Madrid - Espanha; Doutorando em Direito Tributário em Salamanca; Pós-Graduado em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo; Especialista em Direito Tributário pelo Instituto de Estudos Tributários - IBET; Especialista em Processo Judicial Tributário pela Associação Paulista de Estudos Tributários - APET; Membro do Comitê Técnico da Revista de Estudos Tributários - RET (IOB/Síntese); Membro da Comissão de Direito Aduaneiro da Ordem dos Advogados do Brasil, OAB/SP; Diretor Tributário da Associação Nacional dos Executivos de Finanças e Contabilidade- ANEFAC.

### **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.

### **JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO**

Sócio do escritório Neumann, Gaudêncio, McNaughton e Toledo Advogados. Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP. Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Juiz Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo.

### **MAURÍCIO PEREIRA FARO**

Advogado no Rio de Janeiro, Mestre em Direito pela Universidade Gama Filho/RJ, Conselheiro Titular da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Professor dos cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário da FGV/RJ, Universidade Cândido Mendes – UCAM e Universidade Federal Fluminense – UFF.

# SUMÁRIO

<b>ARTIGOS</b>	<b>11</b>
A NATUREZA JURÍDICA DAS REMESSAS FEITAS AO EXTERIOR EM DECORRÊNCIA DO FENÔMENO <i>LOST IN HOLE</i> PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DA NÃO INCIDÊNCIA DO ISS <i>Daniel Dix Carneiro</i>	13
1. Introdução e delimitação do tema	13
2. Premissas consideradas acerca do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza	15
3. Preço do serviço: conceito e seus elementos	17
4. Da natureza jurídica das remessas em razão da perda dos bens	20
5. Conclusões	27
Referências bibliográficas	28
SISTEMATIZAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO <i>Demes Britto</i>	29
1. Introdução	29
2. Breves considerações acerca do direito tributário internacional	32
3. Dupla tributação internacional	33
4. Convenções e tratados internacionais	36
5. Teorias da aplicação entre o direito internacional e o direito interno – monismo e dualismo	40
6. Celebração de tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro em face da Constituição de 1988	43
7. Tratados internacionais tributários	44
8. Código Tributário Nacional – CTN – sistematização de normas veiculadas em tratados internacionais tributários e sua superioridade no ordenamento jurídico interno	46
9. Conclusões	49
ICMS 2013 – SUA EMPRESA ESTÁ PRONTA PARA ELE? <i>José Eduardo Tellini Toledo</i>	51

CONSIDERAÇÕES SOBRE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA <i>Maurício Pereira Faro</i>	65
<b>PARECER</b>	<b>87</b>
MERCADORIAS PRODUZIDAS OU COMERCIALIZADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS PARA E COM EMPRESA OU PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS EM MANAUS SÃO IMUNES DE COFINS E PIS – ASSIM TAMBÉM A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 4º DO D.L. 288/67 E DO ARTIGO 40 DO ADCT DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – PARECER. <i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	89
<b>JURISPRUDÊNCIA</b>	<b>145</b>

## ARTIGOS



# **A NATUREZA JURÍDICA DAS REMESSAS FEITAS AO EXTERIORE M DECORRÊNCIA DO FENÔMENO *LOST IN HOLE* PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DA NÃO INCIDÊNCIA DO ISS**

**Daniel Dix Carneiro**

## **1. Introdução e delimitação do tema**

Por ocasião do desenvolvimento das atividades de exploração e produção (E&P) de petróleo e gás natural, é muito comum que as concessionárias dos blocos exploratórios, ou mesmo as pessoas jurídicas que atuam exclusivamente na prestação de serviços para esta indústria, firmem com sociedades estabelecidas no exterior, contratos de prestação de serviços técnicos, que viabilizam a atividade de exploração, perfuração e prospecção dos poços, e envolvem a utilização de equipamentos apropriados, muitas vezes trazidos ao Brasil sob o amparo do regime aduaneiro especial denominado REPETRO<sup>1</sup>, o qual possibilita a suspensão temporária dos tributos federais devidos, dentre outras operações, na importação equipamentos, partes e peças que garantam a operacionalidade dos bens utilizados na atividade de E&P<sup>2</sup>.

---

1. O regime aduaneiro especial do REPETRO encontra-se atualmente previsto no Decreto n. 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) e regulamentado pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil n. 844/2008.

2. Relativamente ao ICMS deve-se observar o disposto no Convênio n. 130/2007. O referido diploma autoriza aos Estados reduzirem de base de cálculo desse tributo de forma que a carga tributária resultante seja de 3% (sem opção de crédito) ou de 7,5% (com opção de crédito), na importação de bens e equipamentos a serem aplicados nas fase de desenvolvimento e produção. Já no que se refere aos bens importados para serem empregados na fase de exploração, os Estados estariam autorizados a isentar ou reduzir a base de cálculo do ICMS de forma que a carga tributária seja de 1,5%, sem direito à apropriação de créditos.

Ocorre que em razão do difícil acesso quando da realização dos serviços e atividades de perfuração e exploração, no mais das vezes feitos sob grandes profundidades marítimas, muitos dos equipamentos, cuja propriedade pertence às sociedades estrangeiras prestadoras de serviço, acabam perecendo durante a sua utilização, seja por parte da concessionária ou da própria prestadora de serviços estabelecida no Brasil, fato que implica na exigência pelos titulares dos bens perecidos, situados no exterior, de contraprestação equivalente ao valor dos equipamentos porventura extraviados, fenômeno contratualmente denominado na indústria do petróleo e gás como *lost in hole charge*.

Diante deste cenário fático, o presente estudo pretende abordar a natureza jurídica do pagamento que deverá ser remetido ao exterior pelo contratante dos serviços vinculados à atividade de exploração e produção de petróleo, tendo em vista o extravio dos equipamentos (*lost in hole*) que lhe estavam cedidos pela sociedade contratada. A definição da natureza jurídica dessa remessa se revela de grande relevância para determinação da base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, devido sobre as importações dos serviços por contribuintes brasileiros e que são prestados pelos titulares dos bens perecidos, situados no exterior.

Deve ser ressaltado, que outras consequências relacionadas ao fenômeno do *lost in hole*, tais como: a incidência ou não do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, das Contribuições PIS/COFINS-Importação, e ainda a possível exigência por parte dos Fiscos Federal e Estadual daqueles tributos que foram eventualmente suspensos ou reduzidos quando da importação dos equipamentos sob o regime aduaneiro especial do REPETRO, não serão objeto dessa abordagem, de modo que merecem serem estudadas em outra oportunidade<sup>3</sup>.

---

3. Acerca de outros impactos tributários que a corréncia do *lost in hole* poderá ensejar, recomenda-se a leitura de JACOBINA, Rodrigo. Considerações tributárias relacionadas ao fenômeno do “lost in hole”. In: CARNEIRO, Daniel Dix e PEIXOTO,

## 2. Premissas consideradas acerca do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

O § 1º, do art. 1º da Lei Complementar n. 116/2003, abaixo reproduzido, inovou em relação à legislação anterior que regravava o Imposto sobre Serviços (Decreto-Lei n. 406/1968) ao prever a possibilidade de o referido tributo também alcançar as importações de serviços contratadas de fornecedores situados no exterior:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

**§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.** (Grifo nosso)

Assim, com o advento da Lei Complementar n. 116/2003, na hipótese de um contribuinte nacional promover a importação de serviços, o ISS será devido sobre a referida operação, bem como recolhido ao Município onde estiver estabelecido o importador/tomador do respectivo serviço, a quem, aliás, é atribuída a responsabilidade pelo seu recolhimento<sup>4</sup>. É o

---

Marcelo Magalhães (coords.). *Aspectos Tributários Relacionados à Indústria do Petróleo e Gás*. São Paulo: MP Editora, 2011. p. 209-225.

4. É digno de nota que o legislador transparece não ter sido técnico quando denominou o tomador do serviço proveniente do exterior como responsável tributário, pois tal condição parece induzir de forma equivocada à conclusão de que o prestador do serviço localizado no estrangeiro deve ser considerado como contribuinte, de forma que possa suportar o ônus tributário do ISS incidente sobre a operação, bem como receber o preço do serviço contratado, deduzido do valor do referido tributo, que deverá ser recolhido aos cofres do Município onde está localizado o tomador do serviço. Contudo, essa não se afigura a melhor exegese, pois o prestador do serviço domiciliado no exterior não pode ser considerado como contribuinte do ISS pela total falta de sujeição ao sujeito ativo (Município), não podendo sofrer as consequências de uma lei tributária vigente no Brasil. Pensar

que se pode deprender da leitura dos arts. 3º, inciso I, e 6º, § 2º, inciso I, da Lei Complementar n. 116/2003, transcritos *in verbis* a seguir:

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, **onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;**

(...)

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

(...)

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o **tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;** (grifo nosso)

O referido diploma em comento (Lei Complementar n. 116/2003) preceituou ainda, em seu art. 7º, *caput*, que a base de cálculo do Imposto sobre Serviços será o preço cobrado pela prestação do serviço<sup>5</sup>.

Desta forma, caso ocorra a importação de um serviço constante da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 por uma Sociedade sediada

---

de modo diverso, seria admitir efeitos extraterritoriais em âmbito internacional a uma lei fiscal, fato que indubitavelmente atenta contra a soberania do país em que esteja estabelecido o prestador (Cf. CARNEIRO, Daniel Dix. *ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza*. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 2009. p. 182-186).

5. Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

e domiciliada no Brasil (seja ela concessionária de bloco exploratório ou simples prestadora de serviço à indústria do petróleo e gás), ela será a responsável pelo recolhimento do ISS ao Município de seu domicílio, considerando para tanto o preço do serviço como base de cálculo do referido tributo.

Diante destes breves esclarecimentos, para que haja o correto deslinde da questão ora apresentada, faz-se mister que seja definido o conceito de preço do serviço para atendimento da legislação do ISS, analisando quais rubricas deverão necessariamente compor a base de cálculo do referido tributo.

### **3. Preço do serviço: conceito e seus elementos**

A partir do art. 7º da Lei Complementar n. 116/03, o qual estabelece a base de cálculo do ISS como sendo o preço do serviço cobrado, a legislação de alguns municípios brasileiros, mediante verdadeira interpretação autêntica, acabam definindo quais fatores devem ser considerados pelos contribuintes na determinação do preço para fins de incidência do referido tributo. Nesse aspecto, veja-se o que dispõe as legislações dos municípios do Rio de Janeiro e de Macaé, dois pólos importantes para a indústria do petróleo no país:

Código Tributário do Município do Rio de Janeiro (Lei n. 691/1984):

Art. 16 - A base de cálculo é o preço do serviço.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo, **considera-se preço tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza, sem prejuízo do disposto nesta Seção.**

Código Tributário do Município de Macaé (Lei Complementar n. 53/2005):

**Art. 190.** Considera-se preço de serviço, para efeito de cálculo do imposto, **tudo o que for cobrado em virtude de sua prestação, seja em dinheiro, bens, serviços ou direitos, na conta ou não, inclusive a título de reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza.**

§1º Incorporam-se na base de cálculo do preço do serviço os acréscimos e os **encargos de qualquer natureza, ainda que de responsabilidade de terceiros, bem como as vantagens financeiras decorrentes da prestação de serviços**, inclusive as relacionadas com a retenção periódica dos valores recebidos. (grifo nosso)

Pela leitura dos dispositivos acima transcritos, pode-se concluir que as referidas legislações municipais (carioca e macaense) consideram que o preço do serviço é o valor cobrado em virtude da prestação do serviço, assim considerado a contraprestação monetária pelo serviço contratado/tomado, abrangendo reembolsos, reajustes e dispêndios de qualquer natureza e que eventualmente são repassados ao contratante do serviço.

Numa primeira análise, as referidas disposições podem ensejar no entendimento por parte de algumas municipalidades, e em especial pelos Municípios do Rio de Janeiro e de Macaé, de que todo e qualquer dispêndio cobrado e vinculado a um contrato de prestação do serviço deverá ser incluído para fins de determinação da base de cálculo do ISS, o que poderia implicar no reconhecimento por parte dos tomadores de serviço do exterior, vinculados à exploração e produção de petróleo e gás, da incidência dessa espécie tributária sobre a remessa a ser feita título de ressarcimento pelo extravio dos equipamentos que lhe foram cedidos.

Contudo, tal interpretação não parece ser a mais correta, pois, em verdade, o que os legisladores municipais desejaram foi considerar como componentes da base de cálculo do ISS todos aqueles valores que podem e devem ser considerados como custo do serviço prestado, os quais necessariamente devem estar relacionados à atividade desempenhada pelo prestador. Nessa linha de raciocínio, são cristalinas as lições ministradas por Bernardo Ribeiro de Moraes, para quem o preço do serviço possui

três elementos básicos, quais sejam: despesas de custo, demais despesas que também integram o custo e a margem de lucro:

(...) no cômputo do **preço do serviço** se incluem inúmeros valores já considerados na sua formação normal, como produto do custo, de outras despesas e do lucro. Em qualquer preço existem esses três elementos: **despesas de custo**, correspondentes às saídas de numerário ou de valores da empresa para a aquisição de bens (matéria-prima ou serviços) necessários à execução de sua atividade; **demais despesas**, seja de vendas (comissões, embalagens, fretes, etc.), de administração (aluguéis, consumo de luz, conservação, seguro, ordenados, etc.), financeiras (juros passivos, cobrança de títulos, etc.) ou tributárias (cargas fiscais que oneram a atividade da empresa); e **margem de lucro**<sup>6</sup>. (grifo nosso)

Desta forma, todos aqueles valores que não estejam diretamente relacionados à prestação do serviço e que não possam compor o seu custo, não deverão ser considerados na composição da base de cálculo do ISS.

Seguindo a orientação discorrida acima, a Secretaria Municipal Adjunta de Arrecadações da Prefeitura de Belo Horizonte, ao proferir resposta à consulta formal elaborada por contribuinte do ISS, já se posicionou no sentido de que as indenizações contratuais, assim como multa e juros moratórios não deverão integrar a base de cálculo do referido tributo, por mais que estejam relacionadas a uma prestação de serviços. É o que pode extrair da ementa abaixo transcrita:

ISSQN – COBRANÇA DE MULTA E JUROS MORATÓRIOS PELO PRESTADOR AO TOMADOR DE SEUS SERVIÇOS – NÃO INCIDÊNCIA. **Não integram a base de cálculo do imposto, por não constituírem preço dos serviços prestados, as importâncias cobradas pelo prestador ao tomador em função da**

---

6. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do ISS*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 522.

**intempestividade no cumprimento da obrigação de o tomador pagar o valor do serviço no prazo de vencimento acordado”.** (*Solução de Consulta n. 137/2003*) – (grifo nosso)

Pode-se bem concluir, portanto, que o aspecto quantitativo, a compor a base de cálculo do ISS (preço do serviço) deve obrigatoriamente guardar estreita relação com o aspecto material do fato gerador do tributo (prestação do serviço).

Nesse particular, em se tratando de prestação de serviço, há bons argumentos no sentido de que o imposto deverá ter como base de cálculo exclusivamente o preço do serviço, entendido este como a receita bruta auferida pelo prestador em razão da prestação do serviço, nela consideradas o custo, demais despesas integrantes do custo e a margem de lucro.

#### **4. Da natureza jurídica das remessas em razão da perda dos bens**

Uma vez determinado o conceito de preço do serviço, passa-se à análise da natureza jurídica da prestação devida pelos contratantes de serviços do exterior vinculados à atividade de exploração e produção de petróleo e gás, em razão da perda dos equipamentos durante o serviço de perfuração, a fim de se determinar se tal verba tem caráter indenizatório de reparação civil, ou de reembolso de despesas e, nesta última hipótese, se é cobrada em virtude da prestação do serviço, de forma a compor a base de cálculo do ISS devido na importação de serviços.

Aires Barreto entende que devem integrar a base de cálculo do ISS apenas as despesas que fazem parte da prestação de serviço, e que são arcadas pelo prestador como custo de sua atividade, sendo certo que aquelas que não estão intimamente ligadas à prestação e que são impropriamente chamadas como reembolsos de despesas não compõem o preço do serviço e conseqüentemente a base de cálculo do ISS, *in verbis*:

Despesas são apenas os desembolsos realizados em favor de quem as faz. São gastos com a própria atividade, realizados para que esta possa desenvolver-se e propiciar os proveitos (receitas) à vista dos quais se a explora. Só podem compor a base de cálculo do ISS as verdadeiras despesas, reembolsáveis ou não.

(...)

Em resumo, **integram a base de cálculo do ISS as despesas que fazem parte da prestação do serviço (despesas do prestador do serviço); não a integram as relativas a valores que não fazem parte de prestação de serviço (impropriamente chamadas também de despesas reembolsáveis)**<sup>7</sup>. (grifo nosso)

Fica claro, no entender do referido autor, que as despesas que fazem parte da prestação do serviço são os gastos que se traduzem como insumo para a prestação dos serviços, consideradas verdadeiros meios para o seu desempenho.

Este é o caso, por exemplo, das despesas com cópias e telefônicas incorridas pelos escritórios de advocacia no interesse de seus clientes, objetivando a prestação dos serviços de advocacia, gastos intimamente relacionados à prestação de serviços, devendo, no entender de Aires Barreto, compor a base de cálculo do ISS, sob pena de o preço do serviço deixar de ser a receita bruta a ele correspondente.

Por outro lado, demais despesas que têm causas não diretamente vinculadas à prestação de serviços não se enquadram no conceito de reembolso de despesas, apto a ensejar a incidência do ISS. Neste segundo grupo, poder-se-ia enquadrar as indenizações decorrentes da relação contratual, que se originam do inadimplemento contratual, ainda que no âmbito do contrato de prestação de serviços. Na esteira desse entendimento, são pertinentes ainda os ensinamentos de Sergio André Rocha:

---

7. BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 398.

Ora, se o custo e demais despesas operacionais compõem o preço do serviço, o seu reembolso caracteriza pagamento de preço e assim receita tributável.

Seguindo-se essa linha de entendimentos, somente **não seriam passíveis de tributação reembolsos referentes a despesas incorridas por conta e ordem de terceiros, não diretamente vinculadas à prestação de serviços.**

Nesses casos, o valor recebido a título de reembolso não representa um acréscimo ao patrimônio do prestador, mas sim sua recomposição<sup>8</sup>. (Grifo nosso)

Entretanto, tais distinções perdem substância diante da divergência doutrinária e jurisprudencial, até mesmo com relação à incidência do ISS sobre as despesas efetuadas em virtude das prestações de serviço, que se sujeitariam ao ISS, em tese, nos termos do já mencionado art. 16, § 1º do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro e art. 190, § 1º do Código Tributário de Macaé, face aos recentes precedentes do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

A Primeira e a Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça já se manifestaram pela não incidência do ISS sobre aqueles valores decorrentes de reembolso de despesas, tais como telefonemas, cópias reprográficas, transporte e hospedagem realizados no interesse de clientes. Vejam-se as ementas de acórdãos:

TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS NÃO PRESTADOS PELA DEVEDORA TRIBUTÁRIA. REEMBOLSOS DE IMPORTÂNCIAS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO SERVIÇOS PRESTADOS. NÃO INCIDÊNCIA.

1. “A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, não sendo possível incluir nesse valor importâncias que não serão revertidas para o pres-

---

8. ROCHA, Sergio André. Aspectos Fiscais do Reembolso de Despesas e do Compartilhamento de Custos. São Paulo: *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 132, 2006. p. 200.

tador, mas simplesmente repassadas a terceiros, mediante posterior reembolso. Precedentes: REsp n. 411.580/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 16/12/02 e REsp nº 224.813/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ de 28/02/00” (Recurso Especial 618.772, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).

2. Recurso especial improvido”. (*SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Segunda Turma. Min. Rel. João Otávio de Noronha. Recurso Especial nº 621.067/SP. Negado provimento por unanimidade. DJ. 25.04.2007*).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. BASE DE CÁLCULO. REEMBOLSO DE DESPESAS DE VIAGEM, ALIMENTAÇÃO E ESTADA DE EMPREGADOS QUANDO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM OUTRA LOCALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DO ISSQN.

1. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, consoante disposto no art. 9º, *caput*, do Decreto-Lei no 406/68.

2. Destarte, o preço do serviço é a contraprestação que o tomador ou usuário do serviço deve pagar diretamente ao prestador, vale dizer, o valor a que o prestador faz jus, pelos serviços que presta.

3. Consectariamente, as despesas realizadas com viagens, alimentação e estada de funcionários, para prestação do serviço em localidade diversa do estabelecimento do prestador, **ostentam natureza indenizatória em virtude do repasse ao contratante para posterior reembolso**, não integrando a remuneração pelo serviço prestado, porquanto não realizadas em favor de quem as efetuou.

4. É cediço na jurisprudência da Corte que somente os gastos com a própria atividade são objeto de tributação pelo ISS, não podendo ser deduzidos para a apuração do resultado, sob pena de o preço do serviço deixar de ser a receita bruta a ele correspondente.

5. Outrossim, não podem ser considerados como referidos valores os recebidos de outrem para adimplir obrigações (não do prestador) de terceiro, cujo negócio é por aquele administrado, sob pena de não se distinguir o conceito de despesa com o de custo da prestação do serviço, e de valores pertencentes a terceiros.

6. Precedentes: REsp 411580/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 08/10/2002; REsp 618772/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Fal-

ção, DJ 19/12/2005; REsp 224813/SP, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 07/12/1999.

7. Recurso especial desprovido” (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Primeira turma. Min. Rel. Luiz Fux. Recurso Especial n. 788.594/MG. Negado provimento por unanimidade. DJ 08.03.2007) - (grifo nosso)

Em que pese a argumentação do Município de São Paulo ter sido no sentido de que os “*encargos e demais despesas necessários à execução do serviço, compõem seu e custo e integram o denominado preço do serviço, compondo, por isso, a base de cálculo do ISS*”, prevaleceu o argumento dos Ministros Relatores, para quem a base de cálculo do ISS “*é o preço do serviço, não sendo possível incluir nesse valor importâncias que não serão revertidas para o prestador, mas simplesmente repassadas a terceiros, mediante posterior reembolso*”.

Feitas as devidas ponderações, pode-se dizer que há fundamentos jurídicos substanciais para sustentar que os valores remetidos pelos contratantes de serviços, seja o concessionário ou o próprio prestador domiciliado no Brasil, em razão do *lost in hole charge* não configuram reembolso de despesas apto a ensejar a incidência do ISS, uma vez que tais despesas não são gastos que viabilizam ou possibilitam a prestação do serviço, além de não estarem diretamente vinculados à prestação de serviços.

Deve ser ressaltado, por oportuno, que este mesmo raciocínio jurídico é aplicável na hipótese de ocorrência de perda de equipamento cedido por empresa prestadora de serviços nacional para a viabilização das operações de exploração e produção (*Upstream*).

Ainda que a legislação municipal aplicável exija a retenção do ISS pelo tomador dos serviços, é plenamente defensável a não inclusão da verba indenizatória denominada contratualmente como *lost in hole charge* na base de cálculo do ISS, com base nos mesmos fundamentos jurídicos acima apresentados.

Por não se tratar de preço do serviço, mas de prestação de natureza indenizatória, tem-se que sua cobrança não deve ocorrer através da emissão de nota fiscal de serviços, uma vez que o referido documento é hábil tão somente para suportar fiscalmente uma prestação de serviços.

Com o fito de viabilizar a referida prestação compensatória prevista contratualmente, basta que a contratante domiciliada no Brasil comunique formalmente à sociedade contratada situada no exterior acerca da ocorrência do evento denominado *lost in hole charge* e que tal fato enseje a aplicação da cláusula indenizatória prevista contratualmente. Nesse sentido, tem-se que o instrumento contratual pode ser considerado como documento jurídico hábil para que a sociedade contratada promova a cobrança da indenização, entretanto nada impede que ela emita uma nota de débito para este fim.

A distinção entre a *lost in hole charge* e o preço do serviço afigura-se clara, por dois motivos em especial: a) primeiramente, o contrato de prestação de serviços institui uma obrigação de fazer por parte da empresa contratada (situado no exterior), assim como o dever correspondente da sociedade contratante de remunerar a atividade nos termos contratados; b) por sua vez, a relação obrigacional envolvendo os equipamentos, estabelece a remuneração pela sua disponibilização para viabilizar a prestação de serviços, assim como o dever de zelar pelos mesmos, protegendo-o de danos ou mesmo da perda.

Assim, inicialmente, têm-se apenas as relações obrigacionais, que se regularmente desempenhadas, se resolvem com as contraprestações respectivas. No entanto, na hipótese da não observância da obrigação prevista no contrato por uma das partes, surge para aquela que descumpriu sua obrigação, um dever jurídico sucessivo denominado pelos civilistas como responsabilidade civil contratual, sendo elucidativas para o que se propõe as lições de Sergio Cavalieri Filho:

Embora não seja comum nos autores, é importante distinguir a obrigação da responsabilidade. Obrigação é sempre um dever jurídico originário; **responsabilidade é um dever jurídico sucessivo, conseqüente à violação do primeiro. Se alguém se compromete a prestar serviços profissionais a outrem, assume uma obrigação, um dever jurídico originário. Se não cumprir a obrigação (deixar de prestar os serviços), violará o dever jurídico originário, surgindo daí a responsabilidade, o dever de compor o prejuízo causado pelo não cumprimento da obrigação**<sup>9</sup>. (Grifo nosso)

Nesse aspecto, tem-se que na hipótese sob análise, quando da perda e ou extravio dos equipamentos cedidos durante a perfuração (chamados *lost in hole*), em razão dos riscos inerentes à atividade desempenhada, advém a responsabilidade estabelecida contratualmente para a contratante usuária do bem. Assim, uma vez violado o dever jurídico de restituir os equipamentos cedidos, pela ocorrência do evento ‘perda’ ou ‘dano’, surge para a contratada situada no Brasil responsabilidade contratual de compor o prejuízo auferido pela Sociedade titular do bem estabelecida no exterior, mediante o pagamento da *lost in hole charge* que busca a simples recomposição do seu patrimônio, restabelecendo-se o *status quo ante*.

Assim, por todos os ângulos que se analise a questão apreciada, as pessoas jurídicas nacionais possuem bons argumentos para não incluírem o valor a ser remetido às prestadoras de serviços no exterior, a título de ressarcimento pelas perdas dos equipamentos que lhe foram cedidos, na base de cálculo do ISS devido sobre os serviços dela tomados dessa última. Isso porque a denominada *lost in hole charge* se caracteriza como uma prestação de caráter indenizatório não vinculado à prestação do serviço contratado e ainda assim, mesmo que a referida remessa não fosse considerada como uma verba indenizatória, mas um reembolso de despesas, os contribuintes contratantes possuiriam ao seu favor, os precedentes

---

9. CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de Responsabilidade Civil*. 5. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 24.

jurisprudenciais proferidos pelo STJ no sentido de que tais rubricas não devem integrar a base de cálculo do ISS.

## 5. Conclusões

O ISS deve ter como base de cálculo exclusivamente o preço do serviço, entendido como esse como a receita bruta, auferida pelo prestador em razão da prestação do serviço, nele consideradas o custo, demais despesas integrantes do custo e a margem de lucro, de modo que devem integrar a base de cálculo do referido tributo aqueles dispêndios que fazem parte da prestação do serviço (despesas do prestador do serviço). Nesse caso, aquelas despesas, que têm causas não diretamente vinculadas à prestação de serviços, não devem ser enquadradas no conceito de reembolso de despesas, apto a ensejar a incidência do ISS.

Recentes decisões do STJ consideraram que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, não sendo possível incluir nesse valor importâncias que não serão revertidas para o prestador, mas simplesmente repassadas a terceiros, mediante posterior reembolso. Por outro lado, o contrato celebrado entre as partes institui duas relações obrigacionais distintas entre contratante domiciliado no Brasil e contratada situada no exterior, quais sejam: (i) uma prestação de serviços; e (ii) uma cessão de equipamentos, cada qual com deveres jurídicos distintos.

Tendo em vista a perda do equipamento, surge a responsabilidade contratual da contratante a recompor o prejuízo auferido pela contratada estrangeira, real proprietária do bem extraviado, mediante o pagamento da *lost in hole charge* que busca a simples recomposição do patrimônio, de forma a restabelecer o *status quo ante*. Desta forma, a verba a ser remetida para a contratada no exterior face à ocorrência do *lost in hole charge*, deve ser caracterizada como uma prestação de caráter indenizatório, não vinculada à prestação do serviço tomado, de forma que não deverá integrar a base de cálculo do ISS eventualmente devido.

## Referências bibliográficas

BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

CARNEIRO, Daniel Dix. *ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza*. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 2009.

CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de Responsabilidade Civil*. 5. ed. 3. tir., São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

JACOBINA, Rodrigo. Considerações tributárias relacionadas ao fenômeno do “lost in hole”. In: CARNEIRO, Daniel Dix e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Aspectos Tributários Relacionados à Indústria do Petróleo e Gás*. São Paulo: MP Editora, 2011.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do ISS*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

ROCHA, Sergio André. Aspectos Fiscais do Reembolso de Despesas e do Compartilhamento de Custos. São Paulo: *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 132, 2006.

# SISTEMATIZAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO

Demes Britto

## 1. Introdução

O propósito da presente pesquisa é analisar a evolução dos institutos de Direito Tributário relativos à Tributação Internacional no Brasil até chegarmos ao debate sobre aplicabilidade das regras contidas nos Tratados Internacionais para evitar a dupla tributação ante ao Direito Interno.

Para tanto, partimos dos enunciados prescritivos da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969), da Organização para Cooperação e Desenvolvimento – OCDE, e Organização das Nações Unidas – ONU, que indicam aos Países a interpretação das Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação.

A problemática diz respeito acerca do nível hierárquico em que os Tratados e Convenções Internacionais são recepcionados pelo ordenamento jurídico interno Brasileiro. Como forma de estudar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF, e dar visibilidade a pesquisa, o estudo se propõe a contextualizar a jurisprudência que se pacificou no STF desde o julgamento do Recurso Extraordinário n. 80.004/SE, no sentido de que os Tratados Internacionais são incorporados no ordenamento jurídico interno com *status* de lei ordinária, a partir daí, passou a predominar a paridade entre norma interna e Tratado Internacional, sendo utilizado o critério cronológico – i.e., da regra *lex posterior derogat priori* – para resolução dos conflitos entre normas internas e Tratados Internacionais, propomos para solução do problema á luz da linguagem descritiva, como ciência do direito, a aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacio-

nal- CTN, para solucionar conflitos entre normas internas tributárias e Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação.

## **1.1 A problemática de conflito entre normas internas e tratados internacionais tributários**

A problemática de conflito entre Tratados Internacionais e normas internas, se posterga desde a década de 70, segundo o entendimento do STF até 1977, posicionava-se no sentido da primazia do Tratado Internacional quando em conflito com a norma infraconstitucional, após 1977, foi modificado este entendimento. A Suprema Corte após o julgamento do clássico RE 80.004- SE (Rel. Min. Cunha Peixoto) veio a modificar o ponto de vista anterior do STF. A partir de então, a Corte tem adotado o sistema paritário ou monismo moderado (aplicado nesta linha cronológica), o que se reflete na insegurança jurídica de que os Tratados Internacionais possuem status de lei ordinária.

A matéria julgada do Recurso Extraordinário n. 80.004- SE, tratava-se do conflito envolvendo a Lei Uniforme de Genebra sobre as letras de Câmbio e Notas Promissórias, o que na época era regulada pelo Decreto Lei n. 57.663 de 1966, e lei interna posterior, o Decreto Lei n. 427/69. A discussão relacionava-se á obrigatoriedade ou não da existência do aval posto na nota promissória, o que era uma exigência formal para validade jurídica do título o que não constava estava descrito na norma internacional<sup>1</sup>.

Ao fim do julgamento prevaleceu o Decreto Lei n. 457/69, como norma valida, valendo-se o STF da regra *lex posterior derogat priori*, assim passou a predominar que a hierarquia entre lei interna e tratado internacional seria aplicado o critério cronológico da *regra lex posterior derogat*

---

1. Recurso Extraordinário n. 80.0004 SE. Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 20/01/2010.

*priori*, nos casos em que há conflito entre as normas internas e os tratados internacionais<sup>2</sup>.

Portanto, para o STF, após 1977 e antes da Emenda Constitucional n. 45, prevalece o entendimento de que todos os Tratados Internacionais de Direitos Humanos ou não, sejam incorporados como lei ordinária, tese seguida pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Ao verificarmos, os Tratados Internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação se percebe a dificuldade de aplicação no ordenamento jurídico interno, os Tribunais vêm enfrentando duas questões para julgar: a primeira é se há hierarquia ente as leis ordinárias e os Tratados Internacionais, a segunda é saber se o artigo 98<sup>3</sup>, do Código Tributário Nacional – CTN de 1966 é válido em face da Constituição de 1988.

A discussão tem extrema relevância, recentemente o Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário n. 460.320, que trata de um Tratado Internacional celebrado entre o Brasil e a Suécia, a fim de evitar a bitributação Internacional em matéria de imposto de renda, invoca a lei ordinária n. 8.383/91, a qual prevê a incidência do imposto do imposto de renda em operações que são remetidos dividendos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

O julgamento demonstra que o Supremo Tribunal Federal esta mudando seu entendimento quanto à recepção dos tratados internacionais no ordenamento jurídico interno, em seu voto o Min. Gilmar Mendes esclarece que: “não se pode ignorar que os acordos internacionais demandam um extenso e cuidadoso processo de negociação e que atinja os objetivos de cada estado, com o menor custo e parece evidente a possibi-

---

2. Recurso Extraordinário n. 80.0004 SE. Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 20/01/2010.

3. Código Tributário Nacional – CTN: “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

lidade de afastar a aplicação de normas internacionais por meio de legislação ordinária, inclusive no âmbito Estadual e Municipal esta defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual cenário internacional<sup>4</sup>.

Portanto, para atingir os objetivos deste trabalho o autor utiliza os conceitos, princípios, a doutrina do Direito Internacional Tributário, a jurisprudência, o direito comparado, e as recomendações da OCDE para evitar a dupla tributação.

## **2. Breves considerações acerca do direito tributário internacional**

O Direito Tributário Internacional resulta dos enunciados prescritivos internacionais que têm por objetivo o estudo dos fenômenos das normas jurídicas nacionais. Para **ALBERTO XAVIER** (2002, p.47), o Direito Tributário Internacional trata das situações tributáveis internacionais, isto é, que tenham elementos de conexão com mais de uma ordem jurídica nacional. Engloba, pois, todas as normas que delas se ocupem, tenham fonte de produção interna ou internacional<sup>5</sup>.

É o caso não apenas das normas tributárias derivadas de tratados internacionais de comércio, de navegação, e de outros, assim como de convenções internacionais tendentes a evitar a dupla tributação e as evasões fiscais, mas também das normas estabelecidas por iniciativa de um só Estado, sem dependência de acordos internacionais, mas visando situações tributárias resultantes da concorrência de soberanias fiscais<sup>6</sup>.

---

4. Recurso Extraordinário n. 460.320. Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br) acessado em: 07/03/2012.

5. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

6. KINCHESKI, Cristiano. *O artigo 98 do CTN e o conflito entre tratado de direito tributário e lei interna*. Dissertação de Mestrado, submetida à UFSC, apud MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2000. p. 68.

Os enunciados de DTI seriam normas dirigidas a controlar a conduta dos atores internacionais relacionadas às normas internas de direito tributário, **XAVIER** (1998, p. 3), assinala que o DTI surge precisamente porque uma ou alguma das características ou aspectos da situação internacional pode funcionar como conexão suscetível de desencadear a incidência e aplicação das leis tributárias internas de mais do que um Estado<sup>7</sup>.

Portanto, o Direito Tributário Internacional tem como principal fonte o direito dos tratados, estes acordos podem ser de diversas espécies, apesar dos mais utilizados serem para evitar a dupla tributação, o direito interno (nacional) segue os enunciados da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969), da Organização para Cooperação e Desenvolvimento – OCDE e da Organização das Nações Unidas – ONU, que indicam aos Países a interpretação das Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação.

### **3. Dupla tributação internacional**

A *dupla tributação internacional* ocorre acerca da mesma hipótese de incidência, ou seja, mais de um estado soberano exige do mesmo contribuinte, em idêntico espaço temporal, determinado tributo da mesma espécie pela mesma circunstância. Atualmente, grande parte dos autores internacionais reconhece a ocorrência da dupla tributação internacional jurídica, quando presente a regra das quatro identidades, ocorre que a construção doutrinária dos efeitos da dupla tributação apresenta algumas dificuldades de interpretação quanto ao elemento jurídico e econômico.

---

7. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

**XAVIER** (1998, p. 3) reconhece a ocorrência da *dupla tributação jurídica internacional* quando estiverem presentes as quatro identidades: i) identidade do objeto; ii) a identidade do sujeito; iii) a identidade do período tributário; iv) a identidade do imposto. Já a denominada *dupla tributação econômica internacional* ocorre quando presentes apenas três identidades: i) identidade de pressuposto; ii) identidade de tributo; iii) identidade de tempo.

Com efeito, a diferença dos enunciados da dupla tributação reside na existência ou não da identidade dos contribuintes. Caso ocorra, estamos frente à hipótese de *dupla tributação jurídica*, se não houver, será *dupla tributação econômica*.

**KLAUS VOGEL**, identifica a ocorrência da *dupla tributação jurídica internacional* em três situações: i) quando um estado adota o princípio da residência e outro estado adota o princípio da fonte para tributar o mesmo rendimento auferido pelo mesmo contribuinte; ii) quando o contribuinte é residente simultaneamente em dois ou mais estados, ou quando as regras de origem sobrepõem duas ou mais vezes na mesma transação econômica ou ativo dentro de seu território; iii) finalmente quando um estado adota o princípio da nacionalidade para tributar os rendimentos e outro estado adota o princípio da residência. Em contraste, ocorre a *dupla tributação econômica* quando a mesma transação econômica é tributada em dois ou mais estados durante o mesmo período, para diferentes contribuintes. Além disso, *dupla tributação econômica* pode resultar de regras conflitantes sobre a inclusão ou dedução de elementos positivos ou negativos de renda e ativos como nos casos de *Transfer Price*<sup>8</sup>.

Os acordos sobre o fenômeno da dupla tributação estabelecem normas para evitar sistemáticas de tributação conflitantes, posto que a países

---

8. Klaus Vogel, Double Tax Treaties and Their Interpretation, 4 Int'l Tax & Bus. Law. 1 (1986). Available at: <http://scholarship.law.berkeley.edu/bjil/vol4/iss1/>. Acesso em: 10 de junho. 2012. Tradução livre do autor.

que se pautam na estrutura do princípio da universalidade, pelo critério da nacionalidade ou da residência, há outra estrutura de tributação estabelecida no princípio da territorialidade.

O ordenamento jurídico brasileiro adota o princípio da universalidade, o que consiste na tributação dos rendimentos dos sujeitos que tenham relação pessoal com o país, sendo estes rendimentos realizados ou não neste determinado território.

Nesta linha importante mencionar que em 1956, foi instituído um Comitê Fiscal com a tarefa de apresentar um novo modelo de acordo de bitributação pela Organização Europeia de Cooperação Econômica, que em 1961 passou a se chamar Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

O Comitê Fiscal em 1963 apresentou um modelo de acordo de dupla tributação, em que, à semelhança do modelo elaborado no pós-guerra pela Sociedade das Nações, contemplava-se a tributação na residência<sup>9</sup>.

A dupla tributação poderá ser evitada a partir de métodos unilaterais e bilaterais, o método unilateral cuida da concessão de isenção interna, redução de alíquotas, dedução do valor pago no exterior e a compensação de créditos tributários (o Brasil adota o método do crédito do imposto). E como medida bilateral, os estados soberanos podem celebrar tratados, convenções tributárias para eliminar a dupla tributação e outros acordos internacionais.

---

9. PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e sua relação com o Direito Interno no Brasil. *Revista Direito GV* n. 7, jan.-jun. 2008, p. 141.

## 4. Convenções e tratados internacionais

### 4.1 Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados

Em matéria tributária os tratados internacionais para fins de evitar a dupla tributação seguem os princípios de Direito Internacional Público, codificados pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT).

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), assinada em 22.05.1969, codificou o Direito Internacional consuetudinário, aquele praticado ao longo dos anos, sua negociação envolveu cento e dez Estados, sendo que apenas trinta e dois pactuaram o documento. Dez anos passaram até que a Convenção de Viena, o grande tratado pudesse entrar em vigor para os Estados em número equivalente à quarta parte da comunidade internacional<sup>10</sup>.

Entre 1969 e 1986, a CVDT avançou ao estabelecer o direito das pessoas internacionais firmarem tratados internacionais, o que anteriormente era atributo exclusivo dos Estados Soberanos<sup>11</sup>.

Conforme preleciona **MAZZUOLI**, a Convenção de Viena chamada *Lei dos Tratados*, *Código dos Tratados* ou ainda *Tratado dos Tratados* é um dos mais importantes documentos já concluídos na história do Direito Internacional Público. A convenção regula desde questões pré-negocias (capacidade para concluir tratados e plenos poderes), até o processo de formação dos tratados (adoção, assinatura, ratificação, adesão, reservas etc.). E ainda a convenção pode ser citada como *pacta sunt servanda*

---

10. REZEK, F.J. *Direito Internacional Público – Curso Elementar*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 13.

11. SILVA, Geraldo Eulalio do Nascimento. *Manual de Direito Internacional Público*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 29.

(art. 26) o qual o Direito Interno não pode legitimar a inexecução de um tratado (art. 27)<sup>12</sup>.

O Brasil ratificou a Convenção de Viena em setembro de 2009 – mais de quarenta anos se passaram (de maio de 1969). No entanto, mesmo antes de tal retificação, o Itamaraty de forma oficial sempre se pautou nas regras da Convenção de 1969<sup>13</sup>.

Com efeito, a Convenção de Viena sobre o direito dos tratados teve como principal objetivo definir precisamente o que se entende por *Tratado Internacional*<sup>14</sup>. A alínea “a” do art. 2º CVDT, designa tratado como: “acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo direito internacional, quer esteja consignado num instrumento único, quer em dois ou mais instrumentos conexos, e qualquer que seja a sua denominação particular”.

Para **J.F REZEK** (1988, p. 14) tratado é todo acordo formal concluído entre sujeitos de direito internacional publico destinado a produzir efeitos jurídicos<sup>15</sup>.

Contudo, a CVDT traz a definição quando se trata de interpretação dos tratados, em sua seção III, nos artigos 31 a 33, estabelece que: “*tratado deve ser interpretado de boa fé, de acordo com o sentido comum a atribuir aos termos do tratado no seu contexto e à luz dos respectivos objeto e fim*<sup>16</sup>”.

**HILDEBRANDO ACCIOLY** (2002, p. 39) afirma que os tratados devem ser interpretados como um todo, cujas partes se completam umas

---

12. MAZZUOLI, Oliveira Valerio. *Curso de Direito Internacional Público*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 173.

13. MAZZUOLI, Oliveira Valerio. *Curso de Direito Internacional Público*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 173.

14. *Idem* 20

15. REZEK, Jose Francis. *Direito Internacional Publico – Curso Elementar*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 14.

16. DECRETO N. 7.030, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre os Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Art. 31 a 33.

às outras. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa fosse à intenção das partes.<sup>17</sup>

É importante assinalar, que os enunciados de interpretação sugeridos pela Convenção de Viena são maleáveis, portanto o legislador ordinário não deve utilizar a falsa justificativa para excluir quaisquer evidências das intenções pactuadas em tratados internacionais tributários durante sua aplicação.

## **4.2. Modelo Convenção OCDE para evitar a dupla tributação**

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), surgiu oficialmente em 30 de setembro de 1961, quando a Convenção entrou em vigor. Outros países juntaram-se, começando com o Japão em 1964. Hoje, 34 países membros da OCDE, buscam identificar problemas, discutir e analisá-los, promovendo políticas para resolvê-las<sup>18</sup>.

Apesar do Brasil não ser membro da OCDE, os tratados internacionais celebrados pelo Brasil adotam o modelo sugerido por esta organização internacional, que tem por objetivo em suas recomendações evitar a dupla tributação de renda, elisão fiscal e impedir o tratamento discriminatório entre os Estados.

Seguindo o modelo OCDE, o Brasil celebrou tratados para evitar a dupla tributação com os seguintes países: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão,

---

17. SILVA, Geraldo Eulalio do Nascimento. *Manual de Direito Internacional Público*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 39.

18. OECD, History. Tradução livre do Autor. <http://www.oecd.org/about/history/>. Acesso em: 10 junho 2012.

Luxemburgo, México Noruega Países Baixos, Peru, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia e Ucrânia<sup>19</sup>.

A Convenção Modelo OCDE semelhante a das Nações Unidas, encontra-se sistematizada em sete capítulos. Os capítulos I e II- regulam os requisitos para aplicação do tratado, o capítulo III- contém as regras de distribuição de competência dos impostos sobre a renda classificados por classes, no capítulo IV - contém as regras de distribuição de competência dos impostos sobre capital, o capítulo V- determina as consequências das regras dos capítulos III e IV, facultando aos Estados a escolha entre os métodos da isenção e da imputação, no capítulo VI - contém disposições adicionais sobre a discriminação, procedimento amigável, troca de informações e privilégios de funcionários diplomáticos e consulares e regras sobre a extensão do tratado a partes do território, por fim o VII - capítulo contém as disposições finais sobre a entrada em vigor e cessação do acordo<sup>20</sup>.

Os países-membros da OCDE adotam amplamente a convenção modelo nas celebrações e de seus tratados internacionais, alcançando assim, a eliminação da dupla tributação internacional.

O Brasil por sua vez, apesar de não ser membro da OCDE, utiliza, espontaneamente, a convenção modelo da OCDE nos tratados assinados com outros países. Entretanto, a adoção espontânea encontra alguns percalços, pois o Brasil, ao celebrar tratados utilizando o modelo OCDE, se vale de algumas regras que conflitam com os demais países-membros, como o caso dos artigos: (art. 7º) lucro das empresas; (art. 10) dividendos e (art. 23-A) método para eliminar a dupla tributação por meio de isenções e créditos, instituindo, pois, regras brasileiras que conflitam com

---

19. [http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm#África do Sul](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm#África%20do%20Sul)

20. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

as melhores práticas internacionais a despeito do uso do modelo padrão OCDE.

## 5. Teorias da aplicação entre o direito internacional e o direito interno – monismo e dualismo

Fixadas algumas premissas a respeito dos tratados internacionais tributários e compreendida a importância deles no contexto internacional, cumpre-nos a verificar a relação existente entre os enunciados de direito internacional e do direito interno e, assim analisar os efeitos de hierarquização no ordenamento jurídico interno.

No plano hierárquico das normas jurídicas de Direito Internacional e Direito Interno, duas correntes doutrinárias foram identificadas, a primeira conhecida como Monista, esta corrente teve como principal defensor **HANS Kelsen**, defensor da existência de uma única ordem jurídica tanto internacional como interna. Já a segunda corrente chamada de Dualista, se formou em torno da teoria Monista; liderada por **Karl Heinrich Triepel**, a corrente dualista reconhece dois sistemas jurídicos distintos no ordenamento jurídico interno e internacional.

A Constituição Federal de 1988 do Brasil não trata do assunto expressamente, as construções doutrinárias são frutos de enunciados internacionais. **HELENO TÓRRES** (2001, p. 553)<sup>21</sup> adverte sobre a necessidade do conhecimento de tais correntes teóricas acerca da relação entre o direito internacional e o direito interno, uma vez que as consequências da opção por uma ou por outra tese implicarão reconhecimento de efeitos específicos quanto à forma de admissão do direito internacional ao direito positivo de um Estado, bem como quanto ao modo de relacionamento entre tais normas, no tocante à hierarquia sistêmica das mesmas.

---

21. TÓRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001. p. 553.

### *Corrente Monista*

Os monistas adotam como premissa a unicidade do sistema jurídico, na visão dessa corrente existe apenas uma ordem jurídica tanto interna como internacional; não sendo necessárias normas de fonte interna para produzirem efeitos dos enunciados contidos em tratados internacionais.

Contudo, **HELENO TÓRRES** esclarece que as teses monistas dividem-se em três correntes principais. A primeira, de predomínio do direito interno, afirmando a soberania do Estado e conferindo primazia do direito interno sobre o Direito Internacional. A segunda, de predomínio do Direito Internacional, atribuindo prevalência de aplicabilidade do Direito Internacional em face da lei interna. Os defensores desse modelo entendem que a soberania dos Estados depende da ordem internacional, encontrando nesta sua principal limitação, o que se justifica pelo instituto da responsabilidade internacional, no caso de violação de norma convencional. E a terceira, que é do monismo moderado, admite a equivalência das normas internas e internacionais, recomendando o princípio da lei posterior para solucionar os conflitos entre elas<sup>22</sup>.

A vertente que defende a primazia do direito interno sob influência de **HEGEL** afirma ter o Estado soberania absoluta, não se sujeitando a qualquer outro sistema jurídico. Seus defensores negam o direito internacional em razão da soberania absoluta do Estado.

Esta corrente sustenta que o direito internacional seria apenas um direito interno em que os Estados apliquem em suas relações internacionais, assim, o direito soberano não passaria de um direito externo<sup>23</sup>.

---

22. TORRES, Heleno. *Plur tributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001. p. 558.

23. PINTO, Gustavo. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Sua Relação com o Direito Interno no Brasil. *Revista Direito GV*. São Paulo: Direito GV, v. 4, n. 1, jan-jun, 2008. p. 142.

Já os que defendem a primazia do direito internacional, sendo seu principal defensor **HANS KELSEN** (Dolinger, 1996, p. 75), negam a existência de dois ordenamentos jurídicos autônomos e entendem que somente a ratificação dos tratados internacionais produz efeitos no ordenamento jurídico interno e internacional. Essa corrente fundamenta-se pelo princípio *pacta sunt servanda*, a qual os Estados não podem descumprir o que contrataram entre si<sup>24</sup>.

Com efeito, da incompatibilidade entre as correntes surgiu a terceira vertente conciliatória, o monismo moderado. Defendida por **ALFRED VERDROSS**, discípulo de **KELSEN**, defende a paridade hierárquica do direito internacional e do direito interno. Segundo **JACOB DOLLINGER**, os seguidores dessa vertente postulam que os juízes nacionais devem aplicar tanto o direito nacional quanto ao internacional, de acordo com a regra *lex posterior derogat*, aplicada pela jurisprudência brasileira<sup>25</sup>. Embora esta corrente reconheça apenas uma ordem jurídica, tem-se admitido o conflito entre enunciados internos e enunciados internacionais, ainda que conflitantes, sendo ambos enunciados válidos no sistema jurídico.

### ***Corrente Dualista***

Os partidários da corrente dualista, dentre os quais, destacam-se **TRIPPEL** e **ANZIOLOTTI**, defendem a coexistência de duas ordens jurídicas distintas, uma interna e outra externa. Admite-se a ordem jurídica interna representada pela Constituição e demais leis internas de cada país; e a ordem jurídica internacional, tendo como principal fonte

---

24. PINTO, Gustavo. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Sua Relação com o Direito Interno no Brasil*. *Revista Direito GV*. São Paulo: Direito GV, v. 4, n. 1, jan-jun, 2008, p142, apud Dolinger, 1996. p. 75.

25. PINTO, Gustavo. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Sua Relação com o Direito Interno no Brasil*. *Revista Direito GV*. São Paulo: Direito GV, v. 4, n. 1, jan-jun, 2008, p142, apud Dolinger, 1996. p. 75.

os tratados internacionais esculpido e desenhado pela vontade soberana dos Estados.

No Brasil se aplica a corrente do monismo moderado, defendido por alguns autores no sentido de paridade hierárquica do direito internacional e direito interno foi superada pelo posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal – STF em dois *leading cases*: a ADIn 1.480 e a CR 8.279.

Em ambas as oportunidades, a Suprema Corte se manifestou de forma unânime, direta e precisa sobre o tema do monismo e dualismo, acabando com as dúvidas antes existentes. Destaca-se a posição do Supremo na CR.279, nas passagens em que classifica o sistema brasileiro com dualismo moderado, com base, entre outros, no RE n. 71.154<sup>26</sup>.

## **6. Celebração de tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro em face da Constituição de 1988**

Consoante supramencionado, o sistema adotado no Brasil é dualista de forma mitigado, também conhecido como dualismo moderado. Desta forma, há dois ordenamentos jurídicos distintos e independentes, sendo aplicável o direito internacional por meio da observância de determinados requisitos previstos na Constituição Federal de 1988.

Primeiramente cabe-nos mencionar que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 84, inciso VIII, estabelece competência privativa para o presidente de a República celebrar tratados, convenções a atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional<sup>27</sup>, sendo de competência exclusiva do Congresso Nacional “resolver definitivamente

---

26. PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e sua relação com o Direito Interno no Brasil. *Revista Direito GV* n. 7, jan.-jun. 2008, p. 147 e 148.

27. Constituição Federal de 1988, art. 84, VIII.

sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional<sup>28</sup>”.

Portanto, depois de celebrado o tratado ou convenção internacional pelo chefe do Executivo, seu texto é submetido à aprovação do Poder Legislativo, que após aprová-lo por meio de Decreto Legislativo, o remete novamente ao presidente da República para que o promulgue por meio de Decreto Executivo.

Muito se discute sobre as disposições de eficácia e validade do tratado, o tratado é válido desde o decreto legislativo, desde a ratificação pelo Presidente ou a partir do Decreto Presidencial. **PAULO DE BARROS CARVALHO**, defende que o tratado é válido a partir do Decreto legislativo, uma vez que o Executivo já teria manifestado sua anuência com o texto ao enviá-lo ao Congresso Nacional, bastando apenas o referendo deste para sua aplicabilidade e eficácia. Por seu turno, **HELENO TÔRRES**, tem o entendimento de que o tratado passa a ter validade na ordem interna a partir do Decreto Executivo do Presidente da República<sup>29</sup>.

## 7. Tratados internacionais tributários

### 7.1. Tratados internacionais normativos e contratuais

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 80.004/SE, o Supremo Tribunal Federal atribui grande importância à divisão entre tratados normativos e tratados contratuais. Ao examinar os votos dos Ministros Cunha Peixoto e Cordeiro Guerra, verifica-se que na época questionava-se a constitucionalidade do artigo 98 do CTN (vamos ver adiante).

---

28. Constituição Federal de 1988, art. 49, I

29. PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e sua relação com o Direito Interno no Brasil – *Revista Direito GV* n. 7, jan.-jun. 2008 p. 145 e 146.

A Suprema Corte construiu o entendimento de que para os tratados internacionais prevalecerem em face da lei interna, e conseqüentemente abrigar o enunciado do artigo 98 do CTN, o tratado internacional deve estar limitado a “contrato”.

Nesta linha, para melhor compreensão desta análise, cabe trazer a classificação dos tratados normativos e dos tratados contratuais. Os tratados normativos são aqueles por intermédio dos quais pretendem os pactuantes criarem uma norma jurídica à qual serão submetidos. Já os tratados contratuais são aqueles em que o fim não é propriamente o estabelecimento de regras de direito objetivo, mas sim os deveres para as partes pactuantes, mediante a celebração de instrumento sinalagmático cuja finalidade é a conciliação dos interesses divergentes das partes<sup>30</sup>.

Para **ACCIOLY** e **NASCIMENTO SILVA**, os tratados-leis ou tratados-normativos, são celebrados entre muitos Estados e visam à fixação de normas de direito internacional, como exemplo a Convenção de Viena. Os tratados-contratos normalmente são celebrados entre dois Estados e visam regular interesses recíprocos dos Estados<sup>31</sup>.

**MAZZUOLI** (2012, p.404), em feliz lembrança cita **PAULO CALIENDO** o qual conclui que: “o uso da classificação dos tratados em duas espécies, normativa e contratual, é claramente descabido como fundamentação para a interpretação restritiva do art. 98 do CTN. De qualquer forma, mesmo a interpretação constritiva do STF confirma a primazia dos tratados sobre a dupla tributação em relação e legislação interna, na medida em que tais tratados são tratados-contrato, que versam sobre assuntos específicos nas relações bilaterais entre dois estados”.

Assim, podemos notar que há grande divergência entre os tratados normativos e contratuais; defendemos que se faz necessária a classificação

---

30. QUADROS, Fausto de; Pereira, André Gonçalves. *Manual do Direito Internacional Público*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2002. p 182.

31. ACCIOLY; NASCIMENTO E SILVA, 2002, p. 29-30.

dos tratados internacionais tributários, ainda que o entendimento jurisprudencial demonstre a prevalência dos tratados “contrato” na ordem jurídica interna.

## **8. Código Tributário Nacional –CTN – sistematização de normas veiculadas em tratados internacionais tributários e sua superioridade no ordenamento jurídico interno**

### **8.1. Interpretação do artigo 98 do CTN**

O Código Tributário Nacional surge a partir da Lei n. 5.172, em 25 de outubro de 1966, como resultado da reforma operada pela Emenda Constitucional n. 18/65. Todavia, desde 1953, por ordem do então Ministro da Fazenda, Osvaldo Aranha, encontravam-se instalados os trabalhos para realizar a codificação do direito tributário brasileiro. Para esta tarefa, foi nomeado Rubens Gomes de Sousa, que ficou encarregado da preparação de um anteprojeto, o qual foi apresentado em 1954.

Este projeto não logrou conversão em lei. Somente mais tarde, sob a égide daquela Emenda n. 18/65, a partir de outro anteprojeto redigido pela Comissão composta dos Professores Gilberto de Ulhôa Canto, Rubens Gomes de Sousa e Gerson Augusto da Silva, que contavam com a ajuda de Aliomar Baleeiro<sup>32</sup>.

Assim, a Lei n. 5.172/66 foi redigida sob a égide da Constituição Federal de 1946, respeitando o seu art. 5º, XV, b, tendo sido recepcionado pelo § 1º do art. 18, da Constituição de 1967, o qual dispunha: “Lei

---

32. TÔRRES, Heleno Taveira. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas - papel do CTN no ordenamento. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, n. 10, janeiro, 2002. Disponível na Internet: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 10/05/2012. Apud, BORGES, José Souto Maior. Lei complementar tributária. SP: RT, 1975, p. 80-81; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 206.

Complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Contudo, o Ato Complementar n. 36, de 13/03/1967, em decorrência dos efeitos de recepção e reconhecendo naquela lei as funções exigidas para lei complementar, atribuiu a denominação com a qual atualmente a reconhecemos, de Código Tributário Nacional<sup>33</sup>.

Em face do princípio da recepção constitucional (art. 34, § 5º, dos ADCT/CF), o Código Tributário Nacional foi mantido também pela Constituição de 1988, em tudo o que não seja com ela incompatível<sup>34</sup>. Para balizar a constitucionalidade do CTN, vejamos a redação do artigo 146, da Constituição Federal, o qual determina expressamente, que 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 e III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”. Alguns doutrinadores defendem que Código Tributário Nacional- CTN, apesar de ser uma lei ordinária “formalmente”, foi recepcionado pela Constituição Federal, por força do art. 146, como lei “materialmente” complementar.

Firmadas algumas premissas sobre a recepção do CTN pela Constituição de 1988, voltemos ao nosso tema central, o artigo 98 do CTN, o qual estabelece superioridade hierárquica dos tratados internacionais sobre a legislação interna, ou seja, prevalecem sobre a legislação posterior que lhes sobrevenha.

No entanto, a redação do artigo 98 do CTN foi infeliz ao utilizar o termo “revogam”, devendo este ser interpretado como “prevalecem so-

---

33. Id. Ibid.

34. Id. Ibid.

bre”. Nesse passo, bem acentuou **MARCO AURELIO GRECO**: “Se um tratado tributário “revogasse” a legislação interna como este previsto no texto do artigo 98, sua eventual denúncia provocaria um vazio no legislativo, pois a lei interna estaria revogada. Por outro lado, se o efeito é apenas de suspender sua eficácia da lei interna, a eventual denúncia do tratado, simplesmente inibe a eficácia da lei interna e, por consequência, esta retoma sua plena eficácia, sem que isto signifique repristinação”<sup>35</sup>.

**HANS KELSEN**, a seu turno, assevera que o termo derrogação significa o mesmo que abolição da validade da norma jurídica. Não importa se abolição da norma é parcial ou total: a função de uma norma derrogante não é apenas – como as outras normas – imposição, autorização, permissão de uma conduta fixada. Ela não diz que sob certas condições deve ocorrer determinada conduta; e sim extingue o ser-devido de uma conduta estatuída numa norma até agora válida. Ela não estatui um dever-ser, mas um não-dever-ser<sup>36</sup>.

Estas são breves considerações sobre o relevante e complexo tema dos tratados tributários internacionais e sua relação com o direito interno. Não obstante, permanecem ainda, as críticas e alguns questionamentos relativos à possibilidade de os tratados serem interpretados sob a dicção defeituosa do artigo 98 do CTN. Muito mais há de ser debatido; por enquanto, resta os tribunais decidirem de forma coerente quanto à prevalência dos tratados internacionais tributários “contratos” em face da legislação ordinária.

---

35. GRECO, Aurelio, Marco. *Globalização e Tributação da Renda Mundial*. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário, 2003. p. 85.

36. CF. Hans Kelsen. *Teoria Geral das Normas*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1986. p. 141: “O que pensa com abolição total de uma norma é a cassação de sua validade, quer isto dizer, de sua existência específica”.

## 9. Conclusões

Constatou-se que a legislação brasileira é obscura, não mostrando que norma deve prevalecer quando forem contrárias, ficando a cargo da doutrina e da jurisprudência estabelecer qual teoria melhor retrata a realidade brasileira, não sendo as posições pacíficas quanto este ponto. Com base no RE 80004/77, entretanto, firmou-se no STF o entendimento de que a norma posterior derogaria a anterior com ela conflitante, o que leva a crer que se estaria adotando um monismo moderado.

Quanto ao artigo 98 do CTN, percebe-se que sua redação está incorreta ao dispor que os tratados e as convenções internacionais “revogam” a legislação tributária interna, se um tratado tributário “revogasse” a legislação interna como este previsto no texto, sua eventual denúncia provocaria um vazio no legislativo, pois a lei interna estaria revogada.

Portanto, para assegurar a segurança jurídica nas relações do Brasil com a comunidade internacional, bem como para o seu próprio desenvolvimento, sugerimos uma proposta de Lei Complementar para alterar os dispositivos da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – artigo, com a seguinte redação: “Art. 98- A. Os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre as leis ordinárias, decretos, portarias. (NR)”



## **ICMS 2013 – SUA EMPRESA ESTÁ PRONTA PARA ELE?**

**José Eduardo Tellini Toledo**

Para aqueles que atuam com os chamados “impostos indiretos”, o ano de 2012 trouxe muitas novidades em relação ao ICMS (Imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação).

Como essas alterações ocorrerão a partir de janeiro de 2013, entendemos que o presente tema é de grande interesse das empresas, pois as alterações propostas certamente alterarão o dia a dia de seus negócios, bem como exigirão uma reanálise de suas operações, principalmente àquelas empresas que realizam operações interestaduais com mercadorias importadas ou vendas não presenciais. É importante, também, que o leitor esteja atento a publicações de normas de cada Estado da Federação, em complemento às disposições apresentadas no presente estudo.

Uma das grandes alterações na legislação do ICMS no ano de 2012 foi a mudança da alíquota desse imposto, para as operações interestaduais com produtos de origem estrangeira.

Originada da chamada “guerra fiscal dos portos” (onde, em apertada síntese, determinados Estados da Federação concediam incentivos fiscais às empresas importadoras que se instalassem em suas localidades), com o intuito de fortalecer a indústria nacional, o Senado Federal, em abril de 2012 aprovou a Resolução n. 13, de 25 de abril de 2012, e colocou uma “pá de cal” sobre essa discussão.

Pela redação aprovada, a alíquota do ICMS, nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4%

(quatro por cento). Contudo, essa alíquota somente se aplica aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembarço aduaneiro não tenham sido submetidos a processo de industrialização e, ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento (operações de industrialização), resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

Essa própria Resolução do Senado Federal já esclarece que deve ser entendido como “Conteúdo de Importação”, o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem.

Em síntese, as empresas terão duas situações (em se tratando de mercadorias ou bens importados do exterior, em operações interestaduais):

- 1) mercadorias ou bens importados do exterior que não sofrerem nenhuma industrialização: a alíquota do ICMS nas operações interestaduais será de 4%;
- 2) mercadorias ou bens importados do exterior que sofrerem alguma industrialização: se o Conteúdo de Importação for superior a 40% a alíquota do ICMS nas operações interestaduais será de 4%;

Contudo, não se aplicará a alíquota de 4% de ICMS nas operações interestaduais aos bens e mercadorias importados do exterior, que não tenham similar nacional, aos bens produzidos em conformidade com os processos produtos básicos (de que tratam o Decreto-Lei n. 288/67, e as Leis n. 8.248/91, 8.387/91, 10.176/01, e 11.484/07) e às operações que destinem gás natural importado do exterior a outros Estados.

Isso significa que, nessas exceções, serão mantidas as alíquotas do ICMS atualmente existentes – regra geral, 7%, se as mercadorias fo-

rem destinadas a contribuintes do ICMS localizados nas regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo; 12%, se as mercadorias forem destinadas a contribuintes do ICMS localizados nas regiões Sul e Sudeste; ou alíquota interna do Estado do estabelecimento remetente, se as mercadorias ou bens forem destinadas a empresas não contribuintes do ICMS localizadas em outros Estados<sup>1</sup>).

Com a finalidade de esclarecer sobre as mercadorias e bens importados do exterior, que não tenham similar nacional (e, portanto, que não estão sujeitos à aplicação da alíquota de ICMS de 4% nas operações interestaduais), no início de novembro de 2012 foi publicada a Resolução CAMEX n. 79, de 01 de novembro de 2012.

Segundo essa Resolução, entende-se como sem similar nacional os bens e mercadorias importados do exterior que:

I – estejam sujeitos à alíquota de zero ou dois por cento do Imposto de Importação, conforme previsto nos anexos I, II e III da Resolução Camex n. 94, de 8 de dezembro de 2011, e que estejam classificados nos capítulos 25, 28 a 35, 37 a 40, 48, 54 a 56, 68 a 70, 72 e 73, 84 a 88 e 90 da NCM ou nos códigos 2603.00.10, 2613.10.10, 2613.10.90, 8101.10.00, 8101.94.00, 8102.10.00, 8102.94.00, 8106.00.10, 8108.20.00, 8109.20.00, 8110.10.10, 8112.21.10, 8112.21.20, 8112.51.00.

II - bens e mercadorias relacionados em destaques “Ex” constantes do anexo da Resolução Camex n. 71, de 14 de setembro de 2010; e  
III - bens e mercadorias objeto de concessão de ex-tarifário em vigor estabelecido na forma das Resoluções Camex n. 35, de 22 de novembro de 2006, e n. 17, de 3 de abril de 2012;

IV - bens e mercadorias cuja inexistência de produção nacional tenha sido atestada pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior em procedimento específico de licenciamento de importação de bens usados ou bene-

---

1. É importante observar que estas alíquotas interestaduais poderão sofrer alterações, conforme será demonstrado ainda neste trabalho;

ficiados pela isenção ou redução do imposto de importação a que se refere o art. 118 do Decreto n. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

A lista consolidada desses bens estará disponibilizada no sítio eletrônico da Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio Exterior (<http://www.camex.gov.br>).

Conforme informações divulgadas no sítio eletrônico do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior<sup>2</sup>, essa lista de bens corresponde a aproximadamente 23% dos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e representam aproximadamente 18% do valor das importações brasileiras até outubro de 2012. Conforme explicações fornecidas naquele sítio eletrônico, fazem parte dessa lista os Ex-tarifários (desonerações temporárias para incentivar investimentos no país) referentes a bens de capital e bens de informática e telecomunicação, assim como dos destaques “Ex” relacionados a partes e peças automotivas (Resolução Camex 71/2010), sem produção nacional. Também estão excluídos da alíquota de 4% de ICMS os bens importados sujeitos a procedimento específico de exame de similaridade realizado pela Secretaria de Comércio Exterior (Secex) do MDIC (onde há a importação de bens usados ou regimes especiais de tributação).

Ainda segundo esse Ministério, se a nova alíquota do ICMS estivesse em vigor, mais de 80% das compras externas do Brasil teriam que ser tributadas em 4% de ICMS. Esta informação, por si só, já demonstra que as empresas que realizam operações com produtos importados e, principalmente, os respectivos adquirentes certamente deverão rever as operações que realizam, principalmente em face do aproveitamento de créditos do ICMS e sua utilização.

---

2. MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Disponível em <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/noticia.php?area=1&noticia=11946>>. Acesso em 21 nov.2012;

Além da mencionada Resolução, os critérios e procedimentos para a aplicação da alíquota interestadual de 4% de ICMS foram disciplinados pelo Ajuste SINIEF n. 19/2012<sup>3</sup> e pelo Convênio ICMS n. 123/2012.

O citado Ajuste SINIEF trouxe importantes esclarecimentos acerca do “Conteúdo de Importação” e as diversas obrigações acessórias que devem ser observadas pelo contribuinte.

Dentre elas (e tomamos a liberdade de citar apenas aquelas que entendemos mais importantes), podemos destacar o esclarecimento da fórmula pela qual se obtém esse conteúdo de importação. Apenas recordando, nos termos da Resolução do Senado Federal (cuja redação foi reproduzida nesse Ajuste), o “Conteúdo de Importação” equivale ao percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem submetido ao processo de industrialização. Entenda-se, por “valor da parcela importada”, o valor da importação que corresponde ao valor da base de cálculo do ICMS incidente na operação de importação (nos termos do artigo 13, inciso V, da Lei Complementar n. 87/96). Por sua vez, o valor total da operação de saída interestadual equivalerá ao valor total do bem ou da mercadoria incluídos os tributos incidentes na operação própria do remetente.

É importante ressaltar que esse “Conteúdo de Importação” deve ser recalculado sempre que, após a última aferição, a mercadoria ou bem objeto da operação interestadual tenha sido submetido a novo processo de industrialização.

Nas operações com bens ou mercadorias importados que tenham sido submetidos a processo de industrialização, o contribuinte industrializador deverá preencher a Ficha de Conteúdo de Importação – FCI, conforme modelo anexo ao Ajuste SINIEF em análise.

---

3. Ministério da Fazenda. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2012/AJ\\_019\\_12.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2012/AJ_019_12.htm)>. Acesso em 22 nov. 2012;

Nessa ficha (que deverá ser preenchida e entregue de forma individualizada por bem ou mercadoria produzidos) deverá constar:

- I - descrição da mercadoria ou bem resultante do processo de industrialização;
- II - o código de classificação na Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM/SH;
- III – código do bem ou da mercadoria;
- IV - o código GTIN (Numeração Global de Item Comercial), quando o bem ou mercadoria possuir;
- V – unidade de medida;
- VI – valor da parcela importada do exterior;
- VII – valor total da saída interestadual;
- VIII – conteúdo de importação calculado nos termos da cláusula quarta.

Toda vez em que houver alteração em percentual superior a 5% (cinco por cento) no Conteúdo de Importação ou que implique alteração da alíquota interestadual aplicável à operação, o contribuinte deverá apresentar uma nova FCI.

Na Nota Fiscal Eletrônica – NF-e deverá constar, também, em campo próprio<sup>4</sup>o valor da parcela importada do exterior, o número da FCI e o Conteúdo de Importação expresso percentualmente (no caso de bens ou mercadorias importados que tenham sido submetidos a processo de industrialização no estabelecimento do emitente) ou o valor da importação (no caso de bens ou mercadorias importados que não tenham sido

---

4. Enquanto não forem criados campos próprios na NF-e deverão ser informados no campo “Informações Adicionais”, por mercadoria ou bem o valor da parcela importada, o número da FCI e o Conteúdo de Importação ou o valor da importação do correspondente item da NF-e com a expressão: “Resolução do Senado Federal n. 13/12, Valor da Parcela Importada R\$ \_\_\_\_\_, Número da FCI\_\_\_\_\_, Conteúdo de Importação \_\_\_%, Valor da Importação R\$ \_\_\_\_\_”.

submetidos a processo de industrialização no estabelecimento do emittente).

Uma situação bastante curiosa e inovadora nesse Ajuste SINIEF é a obrigatoriedade de que suas disposições sejam aplicadas aos bens e mercadorias importados, ou que possuam Conteúdo de Importação, que se encontrem em estoque em 31 de dezembro de 2012. Não é por demais lembrar que as regras estabelecidas pela Resolução n. 13/12, do Senado Federal, bem como no próprio Ajuste SINIEF só produzirão efeitos a partir de janeiro de 2013, o que torna essa exigência bastante questionável.

Em virtude da operação interestadual com produtos importados, foi editada, também, a Resolução SINIEF n. 20/12 (com entrada em vigor a partir de janeiro/13), estabelecendo novos códigos na Tabela "A", do Convênio s/n, de 15/70, a saber:

Tabela A - Origem da Mercadoria ou Serviço

- 0 - Nacional, exceto as indicadas nos códigos 3 a 5;
- 1 - Estrangeira - Importação direta, exceto a indicada no código 6;
- 2 - Estrangeira - Adquirida no mercado interno, exceto a indicada no código 7;
- 3 - Nacional, mercadoria ou bem com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento);
- 4 - Nacional, cuja produção tenha sido feita em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei n. 288/67, e as Leis n. 8.248/91, 8.387/91, 10.176/01 e 11.484/07;
- 5 - Nacional, mercadoria ou bem com Conteúdo de Importação inferior ou igual a 40% (quarenta por cento);
- 6 - Estrangeira - Importação direta, sem similar nacional, constante em lista de Resolução CAMEX;
- 7 - Estrangeira - Adquirida no mercado interno, sem similar nacional, constante em lista de Resolução CAMEX.

O Convênio ICMS n. 123/12, por sua vez, esclareceu que na operação interestadual com bem ou mercadoria importados do exterior, ou com conteúdo de importação, sujeitos à alíquota do ICMS de 4% (quatro

por cento) prevista na Resolução do Senado Federal n. 13/12, não se aplica benefício fiscal, anteriormente concedido, exceto se:

I - de sua aplicação em 31 de dezembro de 2012 resultar carga tributária menor que 4% (quatro por cento). Nesta hipótese, deverá ser mantida a carga tributária prevista na data de 31 de dezembro de 2012; ou

II - tratar-se de isenção.

Uma das grandes preocupações que surgiu com a divulgação da nova alíquota do ICMS de 4% refere-se à manutenção dos créditos de ICMS. Explica-se: supondo que determina empresa efetue a importação de mercadorias (considerando que seja feito por um Estado que não conceda nenhum incentivo fiscal para essa operação), haverá a incidência do ICMS com base na alíquota interna determinada pela legislação do Estado para esse produto (regra geral, 17% a 19%, conforme o Estado), cujo imposto poderá ser aproveitado como crédito na escrita fiscal do estabelecimento importador (admitindo-se uma posterior saída tributada pelo ICMS).

Em sendo realizada uma venda interestadual (considerando não haver nenhuma operação de industrialização ou cujo conteúdo de importação seja superior a 40%), a alíquota a ser aplicada será de 4%.

Pois bem, no exemplo acima, não restam dúvidas que o estabelecimento importador ficará, no final do período de apuração, com um saldo credor, diante da existência de créditos em valores superiores aos débitos de ICMS, que se tornará em um enorme custo, se não for encontrada uma fórmula para sua utilização.

O Estado de São Paulo, por exemplo, preocupado com essa questão, já estuda medidas para evitar que as empresas fiquem com esse crédito

de ICMS acumulado. Segundo informação divulgada na imprensa<sup>5</sup>, a intenção é a redução da alíquota do ICMS devido no momento da importação (desde que desembarcados no Estado de São Paulo). Outra sugestão é a utilização dos créditos acumulados para o pagamento do ICMS devido na operação de importação.

Logicamente, qualquer que seja a medida adotada, os Estados deverão tomar os cuidados necessários para não gerar uma nova discussão acerca de incentivos dados nas operações de importação, semelhante ao que já aconteceu na chamada “guerra fiscal dos portos”.

É importante ressaltar que, atualmente, encontra-se no Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4858, ajuizada pela Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo, contra a mencionada Resolução SF n. 13/12.

Em síntese, a Autora alega que a competência do Senado Federal limita-se à definição das alíquotas interestaduais, não sendo sua competência, inclusive, regular o mercado internacional. Destaca, ainda, que mesmo que fosse possível ao SF fixar alíquotas diferenciadas do ICMS para determinados produtos e serviços, ainda assim a distinção somente poderia ocorrer respeitando-se os limites constitucionalmente admitidos.

Até o momento em que o presente estudo foi elaborado, essa ação ainda não havia sido julgada.<sup>6</sup>

Mas não foi apenas a chamada “guerra fiscal dos portos” que gerou muita discussão no ano de 2012. As vendas por meio de comércio eletrônico também despertaram muita polêmica e discussão em torno do assunto, gerando uma nova “guerra fiscal”. Isto porque alguns Estados, por meio da edição de Decretos Estaduais, passaram a exigir uma parcela do

---

5. Estado quer evitar crédito acumulado nos importados. Valor Econômico. São Paulo, 09 out. 2012. Brasil;

6. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4305968>>. Acesso em 28 nov. 2012;

ICMS incidentes nas operações interestaduais, quando estas ocorressem por meio da internet, telefônico etc.

Essa iniciativa deu origem ao Protocolo ICMS n. 21, de 2011 (em que participaram os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo<sup>7</sup>, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe e Tocantins e o Distrito Federal), por meio do qual ficou decidido que aqueles Estados e o Distrito Federal exigirão uma parcela do ICMS incidente na operação interestadual, em favor da unidade da Federação de destino da mercadoria, quando o destinatário e consumidor final estiver lá localizado (e tiver adquirido mercadorias de forma não presencial).

Segundo esse Protocolo ICMS o estabelecimento remetente das mercadorias será o responsável em efetuar a retenção e recolhimento da parcela do ICMS em favor do Estado de destino (para tanto, deverá tomar por base a alíquota interna da unidade da Federação destinatária e aplicá-la sobre o valor da operação, deduzindo-se o valor equivalente aos percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem - 7% (sete por cento) para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo; ou 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo).

A inconstitucionalidade desse Protocolo não passou despercebida, já que a Constituição Federal é clara na forma como deve ocorrer a repartição do ICMS, nas operações interestaduais<sup>8</sup>, nos termos de seu artigo 155, § 2º, inciso VII.

---

7. O Estado do Espírito Santo não faz mais parte deste Protocolo, conforme Decreto n. 2.997-R, DE 19 DE ABRIL DE 2012 (D.O.E.: 20.04.2012);

8. BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 07 mai.2012



abrangiam, especificamente, a aquisição não presencial, a PEC n. 113 aplica essa regra a todos o comércio interestadual, seja de forma presencial ou não.

Em julho de 2012 a PEC n. 56 e 113 foram arquivadas<sup>11</sup>, permanecendo o texto da PEC n. 103 aprovado pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, que, por sua vez, foi aprovado por votação tanto em 1º, quanto em 2º turno e remetido para a Câmara dos Deputados (onde foi recebido como PEC n. 197/2012).

Em síntese, o texto substitutivo pretende que nas operações interestaduais com destino a pessoa física localizada em outro Estado, contribuinte ou não do ICMS, e a operação ocorrer de forma não presencial ou por meio eletrônico, seja aplicada a alíquota interestadual, sendo aplicada a alíquota interestadual, cabendo a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual ao Estado destinatário. A responsabilidade pelo recolhimento será do remetente da mercadoria.

Em outubro de 2012 foi apresentado o parecer do relator da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC), pela admissibilidade da PEC n. 197/2012, com texto substitutivo<sup>12</sup>.

Segundo o relator (Deputado Márcio Macedo), o texto da mencionada PEC poderia ser passível de críticas sob o aspecto formal. Por esse motivo, propôs "... melhor equacionar alguns aspectos de ordem técnica para a implementação da proposta de modificação na tributação das operações não presenciais, inclusive relativas ao comércio eletrônico, de modo que se aplique a alíquota interestadual nas operações e prestações

---

11. SENADO FEDERAL. PEC n. 56, de 2011 e PEC n. 113, de 2011. Disponível em <[http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p\\_cod\\_mate=100780](http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=100780)> e <[http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p\\_cod\\_mate=103349](http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=103349)>. Acesso em 21 nov. 2012;

12. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC n. 197, de 2012. Disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=551712>>. Acesso em 21 nov. 2012;

que remetam bens ou destinam serviços ao consumidor final, localizado em outro Estado, independentemente do consumidor final ser contribuinte ou não do imposto, quer seja pessoa física ou jurídica; independentemente da forma ou meio pelo qual se deu a operação ou prestação e na efetiva remessa de mercadoria, não se confundindo com simples 'porte' de mercadoria adquirida no Estado de origem.”

Assim, nas operações e prestações que destinarem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, aplicar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. A responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será atribuída ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto e ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS.

Note-se que pelo texto substitutivo aprovado pela CCJC da Câmara dos Deputados, diferentemente do que constava inicialmente no texto aprovado pelo Senado Federal, a repartição ocorrerá quando houver uma venda com destino a consumidor final (e não necessariamente a uma pessoa física) e haverá modificação sobre quem será responsável pelo recolhimento da diferença de alíquota do ICMS (se o destinatário for contribuinte, ele será o responsável; por outro lado, se o destinatário não for contribuinte, caberá a responsabilidade ao estabelecimento remetente).

De outro lado, propôs também alterar o texto do artigo 2º da proposta enviada pelo Senado Federal (que previa a entrada em vigor dessas alterações no ano seguinte ao de sua publicação e após decorridos 90 dias desta), por entender que o texto seria ambíguo e permitiria controvérsias sobre a data de entrada em vigor da Emenda Constitucional. Assim, sugeriu que o texto determine que a Emenda Constitucional entre em vigor no dia 1º de abril do ano subsequente ao de sua publicação.

Como se pode verificar, as empresas, principalmente aquelas que realizam operações com mercadorias importadas (e até mesmo as adquirentes dessas mercadorias), terão muitas mudanças a partir de janeiro de 2013. E as empresas que operam com comércio eletrônico certamente passarão por essas mudanças a partir do ano vindouro. Por isso fica a pergunta: sua empresa está pronta para as alterações do ICMS a partir de 2013?

# CONSIDERAÇÕES SOBRE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

**Maurício Pereira Faro**

O direito brasileiro reconhece a existência de poderes conferidos ao fisco para que controle e fiscalize as atividades, documentos e negócios de contribuintes e terceiros com o objetivo de assegurar o adequado cumprimento das obrigações tributárias, sendo facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade ao caráter pessoal dos impostos e à sua gradação segundo a capacidade econômica do contribuinte, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, conforme dispõe o § 1º do artigo 145 da Constituição Federal.

Administração tributária é a parte da administração pública referente à atividade financeira do Estado que trata da exigência, fiscalização, constituição do crédito tributário e arrecadação da receita tributária.

A competência e os poderes de fiscalização das autoridades administrativas, em matéria tributária, é assunto que, observadas as prescrições do CTN, deve ser regulado pela legislação pertinente, que pode estabelecer disciplina geral para diferentes tributos ou impor regramento específico atento à natureza de certo tributo<sup>1</sup>, conforme dispõe o artigo 194<sup>2</sup> do CTN.

---

1. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 479.

2. Artigo 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Da leitura do artigo 194 do CTN, podemos concluir que a definição das competências pode ser genérica, para cada unidade da federação ou em relação a cada um dos tributos dessa entidade federativa.

A relevância da atuação da administração tributária reside no fato de que a receita decorrente do pagamento de tributos por parte dos contribuintes vincula-se, em grande parte, à eficiência e rapidez da administração tributária.

Isso porque, dentre outras atividades, incumbe à administração tributária o lançamento do tributo devido pelo contribuinte, bem como a atividade de fiscalização e combate à sonegação fiscal.

Acrescente-se, ainda que, na lição de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.<sup>3</sup> “estão abrangidas no conceito de administração tributária as tarefas de orientação ao contribuinte e de treinamento do próprio pessoal administrativo, porque a legislação tributária deve ser observada tanto pelo contribuinte quanto pelo poder público<sup>4</sup>.”

Por seu turno, a sujeição ao poder da fiscalização se consubstancia na obrigação do contribuinte em tolerar a fiscalização, sendo certo que a mesma se revela como uma obrigação acessória, que independe da existência de obrigação principal.

---

3. O limite da atuação estatal ao exercer a atividade de fiscalização já foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal que sedimentou a seguinte ementa “A circunstância de a administração estatal achar-se investida de poderes excepcionais que lhe permitem exercer a fiscalização em sede tributária não a exonera do dever de observar, para efeito do legítimo desempenho de tais prerrogativas, os limites impostos pela Constituição e pelas leis da República, sob pena de os órgãos governamentais incidirem em frontal desrespeito às garantias constitucionalmente asseguradas aos cidadãos em geral e aos contribuintes em particular. (STF. HC 82788 / RJ. Rel.: Min. Celso de Mello. 2ª Turma. Decisão: 12/04/05. DJ de 02/06/06, p. 43.)

4. ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 579.

Dessa forma, então o indivíduo pode ser imune, pode ser isento, pode não ter praticado o fato gerador, pode ser pessoa física ou jurídica, que vai estar submetido à fiscalização<sup>5</sup>.

O artigo 195<sup>6</sup> do CTN excepciona a proteção dada pela legislação comercial aos livros e registros do comerciante, na medida em que estabelece que não tenha aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos e etc.

---

5. Sobre o tema, registre-se o seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça:

ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTER - EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS LABORADOS COM BASE NOS RELATÓRIOS DE VENDAS DAS LOJAS ADMINISTRADAS - OBRIGATORIEDADE - ARTIGOS 195, CAPUT E 197, INCISO III DO CTN. O dever de prestar informações à autoridade fiscal não se restringe ao sujeito passivo das obrigações tributárias, ou seja, o contribuinte ou responsável tributário, alcançando também a terceiros, na forma prevista em lei. Dispõe o artigo 195, caput do CTN que, “para efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais, ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los”.

Impõe o artigo 197 do mesmo Codex, por seu turno, obrigação a terceiros de fornecer dados que auxiliem a atuação dos auditores fiscais, inserindo-se, dentre as pessoas jurídicas elencadas, empresas da modalidade da recorrente, administradora das lojas do Shopping Conjunto Nacional, situado nesta capital. Forçoso concluir, dessarte, que não merece censura o v. acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. Como bem ponderou o ilustre revisor da apelação, “a apelante dispõe de documentos comerciais que permitem ao fisco verificar possíveis irregularidades e mesmo evasão fiscal. A sua recusa não é legítima. Pouco importa não seja contribuinte do ICMS. Há obrigação dela em fornecer os documentos. É o que estabelece o artigo 197 do CTN, segundo o qual as administradoras de bens - caso da impetrante - estão obrigadas a prestar, à autoridade administrativa, todas as informações que dispõe quanto aos bens, negócios ou atividades de terceiros”.

Recurso especial não provido. (Resp n. 201459 / DF, Relator Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ 03.09.2007)

6. Artigo 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

É evidente que a análise e o exame outorgados à Administração Tributária compreende não somente os livros obrigatórios, como também aqueles livros e documentos que não sejam obrigatórios, independente de autorização judicial<sup>7</sup>.

Todavia, como adverte Hugo de Brito Machado<sup>8</sup> “se um agente fiscal encontra um livro caixa, por exemplo, no escritório de uma empresa, tem o direito e examiná-lo mesmo se tratando de livro não obrigatório. Entretanto, se o contribuinte afirma não possuir livro caixa, ou razão, ou qualquer outro, não obrigatório, evidentemente que não estará sujeito a sanção alguma. Não sendo legalmente obrigado a possuir determinado livro, ou documento, obviamente não pode ser obrigado a exibi-lo. Entretanto, se o de fato o possui, tanto que o fiscal o viu, não pode impedir seu exame”.

Sobre o tema, é importante esclarecer que, não obstante a liberdade de análise de documentos pela Administração Tributária, todas as diligências e exames de documentos praticados devem guardar relação

---

7. Criminal. HC. Sonegação fiscal. Nulidade de processos, fundados em livros contábeis e notas fiscais apreendidos pelos agentes de fiscalização fazendária, sem mandado judicial. Documentos não acobertados por sigilo e de apresentação obrigatória. Poder de fiscalização dos agentes fazendários. Ilegalidade não evidenciada. Precedente. Ordem denegada.

I. Os documentos e livros que se relacionam com a contabilidade da empresa não estão protegidos por nenhum tipo de sigilo e são, inclusive, de apresentação obrigatória por ocasião das atividades fiscais.

II. Tendo em vista o poder de fiscalização assegurado aos agentes fazendários e o caráter público dos livros contábeis e notas fiscais, sua apreensão, durante a fiscalização, não representa nenhuma ilegalidade. Precedente.

III. Ordem denegada. (HC n. 18612 / RJ, Relator Ministro Gilson Dipp, Quinta Turma do STJ, DJ: 17/03/2003)

8. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28<sup>a</sup> ed. São Paulo, Malheiros Editores. 2007, p. 271.

estreita com o escopo da fiscalização, sob pena de violação do que dispõe a súmula 439<sup>9</sup> do Supremo Tribunal Federal.

O parágrafo único do artigo 195<sup>10</sup> do CTN estabelece ainda que o contribuinte deve guardar os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram<sup>11</sup>.

Não obstante o texto do CTN somente se refira à prescrição, omitindo-se com relação à decadência, é de natural obviedade que os documentos referentes ao crédito tributário somente devem ser arquivados pelo contribuinte nas hipóteses onde o crédito tributário ainda possa ser exigido, seja pela constituição definitiva por meio do lançamento, ou pela cobrança utilizando-se de execução fiscal<sup>12</sup>.

---

9. Súmula 439 - estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação.

10. Artigo 195 – (...)

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

11. Até a edição da Medida Provisória n. 449/2009, posteriormente convertida na Lei n. 11.941/09 o artigo 31, §11º da Lei n. 8.212/91 estabelecia que o contribuinte deveria arquivar os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações durante dez anos, à disposição da fiscalização. Com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 que estabelecia, respectivamente, o prazo de dez anos para o lançamento e dez anos para a cobrança das contribuições previdenciárias a manutenção do prazo de dez anos para o arquivamento de documentos perdeu o sentido.

12. Conforme narra o aresto recorrido, os fatos geradores dos tributos relativos ao IRPJ e à CSLL ocorreram no ano-base de 1995, tendo a recorrente recebido o Termo de Solicitação para a exibição do Livro de Apuração do Lucro Real no ano de 1999, portanto, antes de consumado o prazo decadencial. Desse modo, persiste o dever do contribuinte de preservar e exhibir o referido livro, consoante prevê o art. 195 do CTN, eis que os créditos tributários decorrentes das operações a que se refere ainda não foram alcançados pela decadência. (REsp 643329 / PR. Rel.: Min. José Delgado. Primeira Turma do STJ. Decisão: 21/09/04. DJ de 18/10/04, p. 195)

As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio de força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, na hipótese de sofrerem embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessária a efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção<sup>13</sup>.

A utilização da mencionada força policial não exclui a possibilidade de multa pela legislação tributária pela recusa do contribuinte em apresentar documentos solicitados pela administração tributária, tampouco exclui a possibilidade de que o ente público, não obstante a prerrogativa do artigo 200 do CTN, maneje ação de exibição de documentos contra o contribuinte com o objetivo de ter acesso a determinado documento<sup>14</sup>.

---

13. Artigo 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

14. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS. RESISTÊNCIA DO CONTRIBUINTE. INTERESSE DE AGIR DO MUNICÍPIO. RECURSO ESPECIAL PELA LETRA 'C' CONHECIDO E PROVIDO.

1. Cuida-se de recurso especial pela alínea “c” da permissão constitucional contra acórdão que extinguiu ação de exibição de documentos proposta pela municipalidade sob o fundamento de ausência de interesse para agir em face do que dispõe o artigo 195 combinado com o artigo 200, ambos do CTN, os quais garantem ao Fisco o direito de ampla investigação sobre livros e demais documentos comerciais e fiscais do contribuinte. Sem contra-razões.

2. A faculdade conferida à Fazenda Pública para determinar a exibição da documentação que julgar necessária no exercício de sua função de fiscalização tributária, não lhe retira o interesse de propor ação judicial caso encontre resistência do contribuinte em a fornecer. Inexiste no ordenamento jurídico disposição que impeça, ao contrário, contempla a legislação pátria a possibilidade do manejo da ação exorbitante de documentos, uma vez que, como assinalado anteriormente, a faculdade conferida pelos dispositivos legais insertos nos artigos 195 e 200 do Código Tributário Nacional não pode ser utilizada como fator de obstáculo ao exercício do múnus público do Estado; pois, quem pode o mais, pode o menos. 3. O interesse de agir evidencia-se na necessidade de o município ter acesso à documentação da empresa para obter os esclarecimentos ne-

Por outro lado, é necessário que a administração tributária aja com parcimônia, sob pena de configurar abusos de autoridade, conforme asse-ntou Miguel João Ferreira de Quadros<sup>15</sup> “é compreensível que a autori-dade requisite força policial para a efetivação de certos atos (por exemplo, bloqueio de estrada para verificação de mercadorias em trânsito), ou em casos de desacato, mas isso não tem sentido quando se trate de puro e simples embaraço à fiscalização, através da sonegação de livros e docu-mentos”.

Acerca do abuso de autoridade por parte dos agentes fiscais Leandro Paulsen<sup>16</sup> esclarece que “o STF tem entendido que, inobstante a prerro-gativa do Fisco de solicitar e analisar documentos, os agentes fiscais só podem ingressar em escritório de empresa quando autorizados (pelo pro-prietário, gerente ou preposto). Em caso de recusa, não podem os agentes simplesmente requerer auxílio de força policial, eis que, forte na garantia de inviolabilidade do domicílio, oponível também ao Fisco, a medida dependerá de autorização judicial”.

Conforme dispõe o artigo 196<sup>17</sup> do CTN, o agente da administra-ção tributária que proceder qualquer diligência de fiscalização tem o de-

---

cessários à elucidação de vários procedimentos adotados pela recorrida na escrituração de suas contas.

4. Recurso especial provido para reconhecer o interesse de agir do município de-vido os autos retornarem ao Tribunal a quo para que seja julgado o mérito da apelação. (RESP n. 1010920 / RS, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma do STJ, DJ: 23/06/2008)

15. QUADROS, Miguel João Ferreira de. Administração Tributária. In: *Comen-tários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Bushatsky, 1976. v. 4, p. 282.

16. PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 1352.

17. Artigo 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

ver de lavrar os respectivos termos para registrar o início da fiscalização, estabelecendo, ainda, o prazo para sua conclusão.

A definição de um prazo razoável para a duração da fiscalização observa o princípio constitucional da razoabilidade na medida em que a atuação da administração tributária não pode causar transtornos desnecessários aos contribuintes<sup>18</sup>, sendo certo, ainda que eventuais prorrogações devem ser devidamente fundamentadas, sob pena de nulidade do auto de infração, por violar a parte final do artigo 3º do CTN, quando prescreve que a prestação tributária corresponde à atividade administrativa vinculada<sup>19</sup>.

A administração pública deve obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (artigo 37<sup>20</sup> da Constituição Federal), não havendo margem de dúvida de que não basta serem observados os requisitos formais e materiais dos atos administrativos para que possam ser providos de eficácia, pois, necessariamente, requer-se observância a um *plus* constitucional, qual seja, obediência às normas morais que regem o ato público<sup>21</sup>. Registre-se que o Superior Tri-

---

18. O Código Tributário Nacional, em seu art. 196, indica, de forma indireta, que não pode ficar ao arbítrio da autoridade estatal a decisão de concluir ou não a diligência fiscalizatória, sob pena de turbar-se o direito ao livre exercício de atividade profissional conferido aos seus administrados. Todo poder discricionário conferido ao agente governamental encontra-se limitado pelos preceitos contidos na lei, de modo que a conveniência e a oportunidade de proceder a qualquer fiscalização, bem como as suas prorrogações, também deverão encontrar-se subsumidas aos ditames traçados pela legislação tributária.” (TRF-2ª Região. AG 2001.02.01.032138-0/RJ. Rel.: Des. Federal Ricardo Regueira. 1ª Turma. Decisão: 25/02/02. DJ de 02/05/02.)

19. MACHADO, Hugo de Brito. *Ob citada*. p. 213.

20. Artigo 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.

21. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo. Dialética. 2003, p. 283.

bunal de Justiça já se manifestou nesse sentido, no julgamento do MS n. 10092-DF<sup>22</sup>, 1ª Seção, Rel. Ministro Franciulli Netto, DJ 22.6.2005.

De acordo com James Marins<sup>23</sup>, “disciplinar a relação jurídica subjacente à atividade de fiscalização implica determinar as prerrogativas e limites da ação investigatória estatal em relação ao indivíduo. A atividade de fiscalização insere-se no conjunto das atividades que dizem respeito à Administração Tributária que necessariamente deve contar com mecanismos e instrumentos aptos a otimizar a arrecadação, mas, sem que haja - jamais - o sacrifício das garantias individuais que alicerçam o ordenamento constitucional e tributário”.

O artigo 197<sup>24</sup> do CTN indica as pessoas que, mediante intimação escrita, devem prestar à autoridade fiscal todas as informações que se refiram a bens, negócios ou atividades de terceiros.

---

22. (...) “ADMINISTRATIVO. APOSENTADORIA. ATRASO NA CONCESSÃO. INDENIZAÇÃO. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ART. 45 DA LEI n. 9.784/99. Ao processo administrativo devem ser aplicados os princípios constitucionais insculpidos no artigo 37 da Carta Magna. É dever da Administração Pública pautar seus atos dentro dos princípios constitucionais, notadamente pelo princípio da eficiência, que se concretiza também pelo cumprimento dos prazos legalmente determinados. Não demonstrado óbices que justifiquem a demora na concessão da aposentadoria requerida pela servidora, restam feridos os princípios constitucionais elencados no artigo 37 da Carta Magna. Legítimo o pagamento de indenização, em razão de injustificada demora na concessão da aposentadoria. Recurso especial provido.”

23. MARINS, James, *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*, São Paulo. Dialética 2005 p. 255.

24. Artigo 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

- I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
- II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
- III - as empresas de administração de bens;
- IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
- V - os inventariantes;
- VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

É evidente que o dever de informar previsto no referido artigo é limitado pelo sigilo profissional<sup>25</sup>, razão pela qual não se estende aos fatos sobre os quais pese a observância legal de sigilo profissional<sup>26</sup>, sob pena, inclusive, de sanções penais ao profissional que revelá-las<sup>27</sup>.

A precitada restrição se aplica aos advogados<sup>28</sup> que possuem o direito e o dever de não depor sobre fatos dos quais tenham tomado conhecimento no exercício da advocacia.

---

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

25. Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

26. A prestação de informações, assim como a apreensão de documentos e equipamentos, constituem instrumentos indispensáveis à atividade fiscalizatória do Estado, nos termos do art. 197 do CTN e dos arts. 34 a 36 da Lei 9.430. O poder de investigação do Poder Público é dirigido a coibir atividades violadoras à ordem jurídica, e a garantia de privacidade e o sigilo não se estendem às atividades ilícitas. Todavia, a própria lei ressalva o sigilo profissional, eximindo aqueles que estejam legalmente obrigados a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão de prestar informações quanto aos respectivos fatos. (TRF-4ª Região. REO 2001.04.01.036392-4/RS. Rel.: Des. Federal Vivian Josete Pantaleão Caminha. 1ª Turma. Decisão: 28/06/06. *DJ* de 16/08/06, p. 375.)

27. Artigo 154 do Código Penal - Revelar alguém, sem justa causa, segredo, de que tem ciência em razão de função, ministério, ofício ou profissão, e cuja revelação possa produzir dano a outrem:

Pena - detenção, de três meses a um ano, ou multa.

Parágrafo único - Somente se procede mediante representação.

Artigo 325 do Código Penal - Revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação:

Pena - detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, se o fato não constitui crime mais grave.

28. Lei n. 8.906/94

Artigo 7 são direitos do advogado:

(...)

XIX - recusar-se a depor como testemunha em processo no qual funcionou ou deva funcionar, ou sobre fato relacionado com pessoa de quem seja ou foi advogado, mesmo quando autorizado ou solicitado pelo constituinte, bem como sobre fato que constitua sigilo profissional;

Dessa forma, podemos concluir que o dever ou obrigação “não pode ingressar no secreto vínculo que se estabelece no exercício de certas profissões, em que a própria lei que as regula veda terminantemente a quebra do sigilo. (...) O psicólogo, o médico, o advogado, o sacerdote e tantas outras pessoas que, em virtude de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão tornam-se depositárias de confidências, muitas vezes relevantíssimas para o interesse do fisco, não estão cometidas do dever prestar informações previstas no artigo 197 do CTN”<sup>29</sup>.

Em contrapartida às garantias de sigilo profissional do contribuinte, está a vedação à divulgação por parte da administração tributária ou de seus funcionários, das informações obtidas em razão do ofício, isto é, obtida em razão da atividade de fiscalização e administração tributária acerca da situação econômica ou financeira dos contribuintes<sup>30</sup>, terceiros e sobre a natureza ou estado de seus negócios ou atividades, conforme estabelece o artigo 198<sup>31</sup> do CTN.

A exemplo do que ocorre com o sigilo profissional, a inobservância do sigilo funcional pelo agente pública é passível de sanção penal prevista

---

29. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 531-532.

30. A teor do disposto no art. 198 do CTN, a impossibilidade de fornecimento de informações pela Fazenda Pública restringe-se àquelas que digam respeito à situação econômica ou financeira da empresa requerente. (STJ. REsp 584958/PE. Rel.: Min. João Otávio de Noronha. 2ª Turma. Decisão: 27/02/07. DJ de 16/03/07, p. 332.)

31. Artigo 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

no Código Penal<sup>32</sup>, sendo certo que tal ato legitima o contribuinte a buscar o ressarcimento em razão dos danos que lhe forem causados<sup>33</sup>.

Todavia, a referida regra comporta exceções<sup>34</sup>, relativas à requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça<sup>35</sup> e solicitação de autori-

---

32. Artigo 325 do Código Penal - Revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação:

Pena - detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, se o fato não constitui crime mais grave.

33. O artigo 37, § 6º da Constituição Federal de 1988 estabeleceu que as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviço público 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 referido dispositivo constitucional estabelece a chamada responsabilidade objetiva pelo risco administrativo que, na lição do saudoso Prof. Hely Lopes Meireles “faz surgir a obrigação de indenizar o dano do ato lesivo e injusto causado à vítima pela Administração. Não se exige qualquer falta do serviço público, nem a culpa de seus agentes.” A responsabilidade, registre-se, será da pessoa jurídica de direito público (União, Estados, Municípios, Distrito Federal ou suas autarquias) cujo órgão ou agente tenha, porventura, causado danos a terceiros. (Hely Lopes Meireles – Direito Administrativo Brasileiro, editora Malheiros, 27.ª edição, p. 619/620)

34. Artigo 198 – (...)

§ 1º Exceção-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no artigo 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001).

35. Prevê o art. 198 do Código Tributário Nacional que o juiz poderá, excepcionalmente, e desde que ocorrente interesse da justiça, requisitar informações de caráter sigiloso junto à Administração Fazendária. (TRF-1ª Região. AG 2000.01.00.123555-8/ MG. Rel. Juíza Daniele Maranhão Costa (convocada). 7ª Turma. Decisão: 05/06/06. DJ de 21/07/06, p. 68.)

dade administrativa desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere à informação, por prática de infração administrativa.

De igual modo, conforme estabelece o parágrafo terceiro<sup>36</sup> do artigo 198 do CTN, não é vedada divulgação de informações referentes a representações fiscais para fins penais, inscrições em dívida ativa e parcelamentos.

O sigilo funcional também não proíbe a transferência e o intercâmbio de informações entre a União, Estados e Municípios, estando a prestação de assistência mútua e a troca de informações garantidas pelo artigo 199<sup>37</sup> do CTN, que prevê a necessidade de edição de Lei ou convênio<sup>38</sup> entre os órgãos.

Não obstante a previsão que autoriza a troca de informações entre as fazendas públicas, não se admite, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho<sup>39</sup> “que uma Fazenda Pública se utilize os dados levantados e a ela informados por uma outra Fazenda para fins de autuação de con-

---

36. § 3o Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

37. Artigo 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

38. I - A capacidade tributária ativa permite delegação quanto às atividades administrativas, com a troca de informações e aproveitamento de atos de fiscalização entre as entidades estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).II. Atribuição cooperativa que só se perfaz por lei ou convênio. (STJ. REsp 310210/MG. Rel.: Min. Eliana Calmon. 2ª Turma. Decisão: 20/08/02. DJ de 04/11/02, p. 179.)

39. CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. citada.* p. 533.

tribuintes, como se fosse uma prova emprestada. Haja vista que a informação recebida não possui valor probatório, a Fazenda, baseada em tais dados, deve proceder à fiscalização própria e instaurar o devido processo administrativo<sup>40</sup>.

Depois de encerrado o prazo para o contribuinte adimplir o tributo devido<sup>41</sup>, incumbe à Fazenda Pública a inscrição do referido crédito em dívida ativa, conforme estabelece o artigo 201<sup>42</sup> do CTN.

A inscrição do crédito em dívida ativa é um requisito da dívida tributária, na medida em que, a partir desse momento, torna-se possível promover, por meio do ajuizamento de execução fiscal<sup>43</sup>, a cobrança do referido crédito tributário, nos termos da Lei n. 6.830/80.

---

40. Sobre a questão, transcrevemos ementa de acórdão proferido pela Ministra Eliana Calmon, da Segunda Turma do STJ:

TRIBUTÁRIO - PROVA EMPRESTADA - FISCO ESTADUAL X FISCO FEDERAL (ARTS. 7º E 199 DO CTN). 1. A capacidade tributária ativa permite delegação quanto às atividades administrativas, com a troca de informações e aproveitamento de atos de fiscalização entre as entidades estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). 2. Atribuição cooperativa que só se perfaz por lei ou convênio. 3. Prova emprestada do Fisco Estadual pela Receita Federal que se mostra inservível para comprovar omissão de receita. 4. Recurso especial improvido. (RESP n. 310210 / MG, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma do STJ, DJ: DJ 04/11/2002)

41. Dispõe o art. 201 do Código Tributário Nacional que a dívida tributária só pode ser inscrita depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, por lei ou por decisão final proferida em processo regular. II. Verifica-se a nulidade do lançamento fiscal pela inobservância do regular procedimento administrativo tributário, que inobservou o direito à ampla defesa da embargante. (TRF-1ª Região. REO 2002.01.99.024217-1/RO. Rel.: Des. Federal Carlos Fernando Mathias. 8ª Turma. Decisão: 24/04/07. DJ de 18/05/07, p. 148.)

42. Artigo 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

43. O termo de inscrição da dívida ativa (CDA) tem função precípua de materializar a dívida ativa tributária regularmente inscrita na repartição administrativa, nos termos do art. 201 do CTN, instrumentalizando pertinente ação executória fiscal pela Fazenda Pública. (TRF-2ª Região. AC 2001.02.01.009237-7/RJ. Rel.: Des. Federal Sérgio Schweitzer. 6ª Turma. Decisão: 20/06/01. DJ de 18/02/03, p. 431.)

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho<sup>44</sup> “a inscrição em dívida ativa tem por escopo a constituição unilateral do título executivo que servirá de base para a cobrança judicial dos créditos não pagos à Fazenda Pública. Disso resulta que a certidão de dívida ativa é o único dos títulos executivos extrajudiciais em que não há a necessidade da assinatura do devedor, existindo a partir de ato unilateral do credor”.

Registre-se, ainda, que a fluência de juros de mora não prejudica a liquidez do título inscrito em dívida ativa, conforme estabelece o parágrafo único do artigo 201 do CTN<sup>45</sup>.

O termo de inscrição da dívida ativa, conforme previsto no artigo 202<sup>46</sup> do CTN, deve ser autenticado pela autoridade competente, e indicará obrigatoriamente: a) o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; b) a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; c) a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado, d) a data em que foi inscrita; e) sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. A certidão de inscrição da dívida ativa, além de conter

---

44. CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. citada*. p. 534.

45. Artigo 201 – (...)

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

46. Artigo 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

os requisitos citados nas letras “a” a “e” anteriores<sup>47</sup>, deverá indicar o livro e a folha da inscrição.

Releva assinalar que a omissão de quaisquer desses requisitos ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, sendo certo que a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância<sup>48</sup>, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada, nos termos do artigo 203<sup>49</sup> do CTN.

---

47. I. Conforme preconizam os arts. 202 do CTN e 2º, § 5º, da Lei 6.830/80, a inscrição da dívida ativa somente gera presunção de liquidez e certeza na medida em que contenha todas as exigências legais, inclusive a indicação da natureza do débito e sua fundamentação legal, bem como forma de cálculo de juros e de correção monetária.

II. A finalidade desta regra de constituição do título é atribuir à CDA a certeza e liquidez inerentes aos títulos de crédito, o que confere ao executado elementos para opor embargos, obstando execuções arbitrárias. (STJ. AGA 485548/RJ. Rel.: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. Decisão: 06/05/03. DJ de 19/05/03, p. 145.)

48. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DA CDA. IRREGULARIDADE QUE PODE SER SANADA ATÉ A SENTENÇA. PRECLUSÃO. FUNDAMENTO NÃO INFIRMADO NO AGRAVO REGIMENTAL INTERPOSTO CONTRA A DECISÃO QUE NEGA SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

I – O agravante interpôs recurso especial contra acórdão que julga extinta a execução embasada em CDA nula. Negou-se seguimento ao recurso, porquanto a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, amparada na Lei de Execuções Fiscais, é no sentido de que a correção de eventual irregularidade do título só pode ser efetuada até a decisão de primeiro grau. No caso, todavia, a sentença já havia sido prolatada e, por isso, estava preclusa a faculdade de se postular a emenda.

II – O fundamento da preclusão não foi especificamente atacado no agravo, o que atrai a incidência da Súmula n.º 182 deste Tribunal.

III – Agravo regimental não conhecido. (AgRg no REsp 831938 / RS, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma do STJ, DJ: 24/08/06)

49. Artigo 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Essa presunção é relativa (*juris tantum*) e pode ser ilidida por prova inequívoca<sup>50</sup>, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite, conforme dispõe o artigo 204<sup>51</sup> do CTN.

A presunção de legitimidade dos atos administrativos, conforme assevera José Eduardo de Melo<sup>52</sup>, “insere-a no regime jurídico do direito administrativo, mas, de nenhuma forma, pode constituir-se em presunção absoluta. Para tanto, ao sujeito passivo são concedidos todos os meios de defesa (pela via de embargos à execução<sup>53</sup>), em que poderá demonstrar a ilegitimidade (parcial ou total) da cobrança tributária, mediante o oferecimento de quaisquer meios de prova (documental, testemunhal, etc.). Para tanto, tem direito a requisitar o processo administrativo correspondente à inscrição em dívida ativa bem como apresentar elementos

---

50. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. DESCONSTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO EXECUTADO. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CDA.

A certidão da dívida ativa, sabem-no todos, goza de presunção *juris tantum* de liquidez e certeza. “A certeza diz com os sujeitos da relação jurídica (credor e devedor), bem como com a natureza do direito (direito de crédito) e o objeto devido (pecúnia)” (in Código Tributário Nacional comentado. São Paulo: RT, 1999, p. 786), podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou de terceiro a que aproveite, nos termos do parágrafo único do artigo 204 do CTN, reproduzido no artigo 3º da Lei n. 6.830/80, e não deve o magistrado impor ao exequente gravame não-contemplado pela legislação de regência. Agravo regimental a que se dá provimento, para, de igual modo, dar provimento ao recurso especial. (AgRg no Ag 482046 / RS, Relator Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma do STJ, DJ: DJ 06/02/2006)

51. Artigo 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

52. MELO, José Eduardo Soares de. *Ob. Citada*. p 293

53. Nas hipóteses em que a matéria de defesa seja somente de direito prescindindo de dilação probatória o contribuinte pode manejar exceção de pré-executividade.

complementares, que pode redundar na injuridicidade dos atos administrativos concernentes ao lançamento, inscrição e créditos tributários”.

Conforme explicita o artigo 205<sup>54</sup> do CTN a lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por meio de certidão negativa, expedida em razão de requerimento do interessado.

O CTN estabeleceu três hipóteses para a exigência de certidão negativa: a) nos casos de extinção das obrigações do falido e a concessão de recuperação judicial<sup>55</sup>; b) para a prolação de sentença de julgamento de partilha e adjudicação<sup>56</sup> e c) para a participação em concorrências públicas<sup>57</sup>.

A referida certidão negativa conterà todas as informações necessárias à identificação do contribuinte, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade, informando, ainda, o período a que se refere o pedido,

---

54. Artigo 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

55. Artigo. 191. A extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos. (Redação dada pela Lcp n. 118, de 2005)

Artigo. 191-A. A concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei. (Incluído pela Lcp n. 118, de 2005)

56. Artigo. 192. Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas.

57. Artigo. 193. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.

sendo certo que a certidão deverá ser expedida após o prazo de dez dias úteis do requerimento do contribuinte.

Na hipótese de que a certidão não seja expedida no prazo de dez dias o contribuinte poderá buscar o cumprimento do referido prazo por meio da impetração de mandado de segurança, haja vista a garantia constitucional contida no artigo 5º, XXXIV, “b” da Constituição Federal.

Releva assinalar que a impetração de mandado de segurança somente se justifica na hipótese em que a Administração Tributária não expeça nenhuma resposta em face do requerimento formulado pelo contribuinte, ou seja, na situação em que a Autoridade Fazendária indeferiu o pedido de certidão.

Por seu turno, a expedição de certidão positiva pela Autoridade Fazendária no prazo de dez dias do requerimento formulado, indicando a existência de débitos exigíveis em face do contribuinte não justifica, por si, só, a impetração de mandado de segurança.

Em muitas hipóteses, muito embora o contribuinte possua débitos exigíveis, que impeçam a expedição de certidão negativa, a suspensão da exigibilidade de tais débitos nos termos do artigo 151 do CTN ou o oferecimento de penhora em execução fiscal possibilitam ao contribuinte a obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa<sup>58</sup>, nos termos do artigo 206<sup>59</sup> do CTN.

---

58. I. Contribuinte tem direito à certidão negativa de débito (CND – art. 205 do CTN), quando em seu nome não constar nenhum débito tributário inscrito para com o Fisco e tem direito a obter a certidão positiva com efeito de negativa (art. 206 do CTN), quando, mesmo havendo o débito tributário, este estiver com a sua exigibilidade suspensa, em decorrência de alguma das hipóteses previstas no art. 151 do CTN. (TRF-1ª Região. REO 1999.01.00.122459-2/BA. Rel.: Juíza Gilda Sigmaringa Seixas (convocada). 2ª Turma Suplementar. Decisão: 05/08/03. DJ de 04/09/03, p. 97.)

59. Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Por seu turno, em alguns casos, não obstante não existam débitos constituídos contra o contribuinte, a administração tributária se recusa a emitir a certidão negativa sob o fundamento do não cumprimento de obrigações acessórias, como DCTF, DIPJ ou GFIPs.

Da análise do texto contido no artigo 205 do CTN podemos concluir que somente os débitos efetivamente exigíveis, isto é, definitivamente constituídos contra o contribuinte podem impedir a expedição da certidão negativa, não havendo razões para que o mero inadimplemento de dever instrumental, concernente à entrega de declaração, possa impedir a expedição de certidão negativa<sup>60</sup>.

O artigo 207<sup>61</sup> do CTN estabelece que, independentemente de disposição legal permissiva, ante situações onde exista risco de caducidade

---

60. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DISPOSITIVO LEGAL NÃO-PREQUESTIONADO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INEXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO.

DIREITO À CND. 1. Ausência de prequestionamento do art. 32, § 10, da Lei n. 8.212/91. Aplicação das Súmulas 282/STF e 211/STJ. 2. O STJ firmou a orientação no sentido de que se o lançamento se efetivar pela DCTF, GFIP ou documento equivalente constituirá diretamente o crédito tributário. Precedentes. 3. A mera alegação de descumprimento de obrigação acessória consistente na entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) não legitima, por si só, a recusa do fornecimento de certidão de regularidade fiscal (Certidão Negativa de Débitos - CND), porquanto faz-se necessário verter o fato jurídico tributário em linguagem jurídica competente (vale dizer, auto de infração jurisdicizando o inadimplemento do dever instrumental, constituindo o contribuinte em mora com o Fisco) apta a produzir efeitos obstativos ao deferimento de prova de inexistência de débito tributário. 4. No caso dos autos não houve apresentação da DCTF. Caberia ao Fisco, neste caso, promover o lançamento de ofício ante a omissão do contribuinte, nos termos do art. 149, II, do CTN. Logo, não tendo sido constituído devidamente o crédito, legítimo o direito à certidão negativa de débito. 5. Recurso especial não-provido. (REsp 1074307/RS, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma do STJ, DJ: 17/02/2009)

61. Artigo. 207. Independentemente de disposição legal permissiva, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito, respondendo, porém, todos os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

de direito será dispensada a comprovação da quitação de tributos, respondendo os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

Conforme leciona Hugo de Brito Machado, “a expressão ‘todos os participantes do ato’ deve ser entendida em termos. Nela não se incluem, por exemplo, numa venda de imóvel, os oficiais de registros públicos, nem os eventuais procuradores das partes. Todos os participantes do ato, para os fins do artigo 207 do Código, são todos os que nesse ato tenham interesse e que com sua prática tenham aumentado sua capacidade contributiva, obtenham algum acréscimo patrimonial. Ressalte-se, outrossim, que essa responsabilidade é subsidiária, supletiva da responsabilidade do contribuinte, que não desaparece<sup>62</sup>”.

Por fim, o artigo 208<sup>63</sup> do CTN estabelece a perspectiva de responsabilidade do agente público nos casos em que a certidão negativa for expedida com dolo ou fraude<sup>64</sup>, respondendo aquele pelo crédito tributário atualizado, sem prejuízo de posterior responsabilidade na esfera criminal.

---

62. MACHADO, Hugo de Brito. *Ob citada*. p 282.

63. Artigo 208. A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não exclui a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber.

64. (...) Embora seja assegurado constitucionalmente o direito à obtenção de certidão junto às repartições públicas, o seu conteúdo dependerá da situação fática apresentada, pois o funcionário pode ser responsabilizado pessoalmente caso a peça com dolo ou fraude, apontando erro contra a Fazenda Pública ou até mesmo omitindo fato relevante de que tenha conhecimento, a teor do disposto no art. 208 do CTN. (TRF-3ª Região. AMS 2005.61.00.017856-0/SP. Rel.: Des. Federal Miguel Di Pierro. 6ª Turma. Decisão: 28/03/07. *DJ* de 30/07/07, p. 476.)



**PARECER**



**MERCADORIAS PRODUZIDAS OU  
COMERCIALIZADAS NA ZONA FRANCA DE  
MANAUS PARA E COM EMPRESA OU PESSOAS  
FÍSICAS E JURÍDICAS EM MANAUS SÃO IMUNES  
DE COFINS E PIS – ASSIM TAMBÉM A PRESTAÇÃO  
DE SERVIÇOS – INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 4º  
DO D.L. 288/67 E DO ARTIGO 40 DO ADCT DA  
CONSTITUIÇÃO FEDERAL – PARECER.**

Ives Gandra da Silva Martins

## **Consulta**

Formula-me a consulente, por sua eminente advogada Cláudia Lopes Bernardino, as questões que abaixo transcrevo:

**“TESE: NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NAS OPERAÇÕES INTERNAS NA ZFM**

### **QUESITOS**

1. O art. 4º do DL 288/67<sup>1</sup> prevê que as operações de remessas de mercadorias para a ZFM, para consumo ou industrialização, equiparam-se a exportações para o exterior. Nesse sentido, pode-se afirmar que estas operações não estão sujeitas a tributação pelo PIS e pela COFINS?

---

1. Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

2. Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme se pode verificar em recente decisão<sup>2</sup> proferida, a situação objeto do quesito anterior deve ser estendida para as operações internas realizadas na ZFM. Assim, segundo o julgado, não apenas as operações de vendas para a ZFM são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, mas também aquelas realizadas por empresas sediadas na própria ZFM, que vendem seus produtos para outras situadas na mesma localidade, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à COFINS. Nesses termos, pode-se afirmar que este entendimento está consubstanciado na própria intenção do legislador constitucional, que almejou beneficiar a ZFM para garantir sua ocupação e seu desenvolvimento econômico?

3. Com base nos julgados e no “animus” do legislador, está correto o entendimento de que nas vendas internas, a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na ZFM, decorrente da venda de produção própria consoante projeto aprovado pela SUFRAMA e, também, aquelas decorrentes de venda de produção própria sem projeto aprovado, a outra pessoa jurídica também estabelecida na ZFM ou, até mesmo, para pessoa física/consumidor final ou órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecidos na ZFM, não estão sujeitas à incidência do PIS/PASEP e da COFINS independentemente do regime de apuração adotado pelo contribuinte?

3.1. É correto afirmar que este entendimento se estende para as operações realizadas com produtos que estão sujeitos a incidência monofásica ou tributação concentrada, tributados por alíquotas diferenciadas do PIS e da COFINS?

3.2 No caso, em sendo a adquirente órgão da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecido na ZFM, em razão da não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes do fornecimento de bens a tais entes também estarão desobrigadas de efetuar as retenções das ditas contribuições (PIS e COFINS) de que trata a Instrução Normativa 480/2004, cabendo nesta hipótese, apenas, a retenção do IRPJ e da CSLL?

---

2. STJ, RECURSO ESPECIAL N. 1.276.540-AM (2011/0082096-3).

3.3. Em tal hipótese, está correto o entendimento de que, se a adquirente é uma pessoa jurídica, ela não terá direito a crédito?

3.4. Em razão da saída do bem não ser tributada, a empresa vendedora não poderá se creditar dos valores das contribuições incidentes nas aquisições dos insumos? Além disso, há algum outro crédito que não poderá ser tomado?

4. Com base nos julgados e no “animus” do legislador, está correto o entendimento no sentido de que na venda interna, a receita bruta auferida por pessoa jurídica, seja industrial ou comercial, estabelecida na ZFM, decorrente da revenda de bens, nacionais ou importados, a outra pessoa jurídica também estabelecida na ZFM ou, até mesmo, para pessoa física/consumidor final ou órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecidos na ZFM, não está sujeita à incidência do PIS/PASEP e da COFINS, independentemente do regime de apuração adotado pelo contribuinte?

4.1. É correto afirmar que este entendimento se estende para as operações realizadas com produtos que estão sujeitos a incidência monofásica ou tributação concentrada, tributados por alíquotas diferenciadas do PIS e da COFINS?

4.2. No caso, em sendo a adquirente órgão da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecido na ZFM, em razão da não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes do fornecimento de bens a tais entes, elas também estarão desobrigadas de efetuar as retenções das ditas contribuições (PIS e COFINS) de que trata a Instrução Normativa 480/2004, cabendo nesta hipótese, apenas a retenção do IRPJ e da CSLL?

4.3. Em tal hipótese, está correto o entendimento de que, se a adquirente é uma pessoa jurídica, ela não terá direito a crédito?

4.4. Em razão da saída do bem não ser tributada, a empresa vendedora não poderá se creditar dos valores das contribuições incidentes nas aquisições dos insumos? Além disso, há algum outro crédito que não poderá ser tomado?

5. Com base nos julgados e no “animus” do legislador, assim como ao considerarmos os objetivos que nortearam a criação da ZFM na década de 60, e nos determos na premissa que o desenvolvimento de uma região se dá não apenas com atividades de industrialização e comércio, mas que a prestação de serviços também é parte da ca-

deia produtiva de um Estado, está correto o entendimento de que as receitas auferidas pelo prestador de serviços estabelecido na ZFM, oriundas da prestação de serviços para uma empresa localizada na ZFM, não estão sujeitas à incidência do PIS/PASEP e da COFINS?

5.1. A desoneração acima citada também se aplica às receitas de prestações de serviços à pessoa física e/ou órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecidos na ZFM?

5.2. No caso, se o tomador de serviço for órgão da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecido na ZFM, em razão da não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes do fornecimento de serviços a tais entes, eles também estarão desobrigados de efetuar as retenções das ditas contribuições (PIS e COFINS) de que trata a Instrução Normativa 480/2004, cabendo nesta hipótese, apenas, a retenção do IRPJ e da CSLL?

5.3. Está correto o entendimento de que, se a adquirente é uma pessoa jurídica, ela não terá direito a crédito? Em razão da saída do serviço não ser tributada, a empresa vendedora não poderá se creditar dos valores das contribuições incidentes nas aquisições dos insumos necessários à prestação dos serviços? Além disso, há algum outro crédito que não poderá ser tomado?”

## Resposta

Considerações preliminares fazem-se necessárias, antes da resposta aos diversos quesitos formulados.

A primeira delas diz respeito à própria existência da Zona Franca de Manaus<sup>3</sup>.

---

3. Ao comentar o artigo 40 do ADCT a equipe da Price Waterhouse assim se manifestou:

“O presente dispositivo estabelece a manutenção da Zona Franca de Manaus pelo prazo de vinte e cinco anos contados da promulgação da Constituição. Garante-se, assim, a continuidade dos incentivos fiscais à região, além das características da área livre de comércio de exportação e importação.

A medida beneficia a Zona Franca de Manaus que, desde sua criação, tem sido um pólo de riqueza e desenvolvimento na Região Norte.

Não só por ter acompanhado a elaboração do Decreto n. 288/67, à época em que a matéria era discutida em Universidades e pela própria Comissão encarregada da elaboração do CTN, da E.C. n. 18/65 e do sistema plasmado na Constituição de 67, mas também por ter atuado, algumas vezes, como advogado do Governo do Estado do Amazonas, em defesa do desenvolvimento regional junto à Suprema Corte, assim como por ter discutido e assessorado “pro bono” e não oficialmente, o Senador Bernardo Cabral, relator da Constituinte, além de ter publicado inúmeros trabalhos a respeito da Zona Franca de Manaus, é que me parece importante realçar a razão de sua criação, em visão antecipatória, pelos que a conceberam, de relevância confirmada, ao longo dos anos.<sup>4</sup>

Assim é que, nos dois acórdãos básicos para a compreensão da questão jurídica objeto da consulta (STF, ADI N 2037-24 e STJ, RE 1276-540-AM – 2011/0082096-3), atuei como advogado do Governo do Amazonas, no primeiro, e sou citado, no segundo, por seu relator, o brilhante Ministro Castro Meira, na explicação do que justificou a criação da Zona Franca de Manaus<sup>5</sup>.

---

A disposição, ao fixar prazo para a manutenção dos privilégios à Zona Franca de Manaus, estabelece importante garantia aos contribuintes ali sediados ou domiciliados” (A Constituição do Brasil 1988, Ed. Price Waterhouse, 1989, p. 908).

4. Escrevi em prefácio para o livro “Tributação na Zona Franca de Manaus – Comemoração aos 40 anos da ZFM” (coordenação minha com Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho e Marcelo Magalhães Peixoto, edição APET/MP Editora, 2008, p. 5):

“Em 1967, o governo brasileiro decidiu criar a Zona Franca de Manaus, editando o Decreto-lei n. 288, diploma legislativo que ganhou eficácia de Lei Complementar, em face de seu espectro federativo, e foi constitucionalizado pelo artigo 40 da ADCT que distendeu o prazo de sua eficácia até o ano de 2023, pela E.C. n. 42/03.

Tal iniciativa objetivou, entre outras razões, demonstrar a relevância da região, permitir a implantação de um sólido pólo empresarial capaz de gerar desenvolvimento tecnológico, atrair capitais e técnicos experientes e, principalmente, pelo progresso que propiciaria à região, fortalecer a presença nacional naquelas terras sempre cobiçadas por governos de outros países, interessados em universalizar a Amazônia”.

5. No referido acórdão do STF, o Ministro Castro Meira lembra que:

“Os incentivos fiscais entabulados no DL 288/67, dentre eles o do art. 4º, visam à neutralização das disparidades sócio-econômicas entre as regiões sul e sudeste e a região

Neste mesmo voto, S.Exa. cita meu saudoso colega e coautor dos “Comentários à Constituição do Brasil” (15 volumes pela Saraiva), Celso Bastos, que corretamente interpreta a razão de ser da Zona Franca de Manaus<sup>6</sup>.

É de se notar que até hoje, inclusive nos debates da Conferência Rio + 20, a Amazônia é tida, por muita gente, como patrimônio da humanidade e que, por esta razão, a comunidade internacional teria direito de discutir os destinos de sua preservação, que transcenderiam o exercício do poder soberano do Brasil.

Roberto Campos e eu, na cidade Bonn, em julho de 1991, enfrentamos, em Congresso patrocinado pela Fundação Konrad Adenauer, dois professores alemães, que defendiam ser a Amazônia um bem da humanidade e, portanto, de controle de todos os países, e não apenas do Brasil. Neste evento, realizado na sede da Fundação, Roberto Campos e eu rea-

---

amazônica, buscando reduzir as desigualdades regionais e sociais, o que representa um dos objetivos da República Federativa do Brasil (art. 3º, III, da CF/88) e, também, um dos princípios constitucionais ligados à Ordem Econômica (art. 170, VII, da CF/88).

A exegese do art. 4º do DL 288/67 não pode desprezar os postulados constitucionais que norteiam a atuação do Estado brasileiro. Em outras palavras, o dispositivo não pode ser interpretado a ponto de “promover” ou “incentivar” a desigualdade regional — que justamente quis combater —, em confronto expresso com um dos objetivos da República Federativa do Brasil e um dos princípios da ordem econômica”.

6. “Sem esses benefícios, dificilmente, alguma empresa teria se interessado em investir na região, como afirma CELSO RIBEIRO BASTOS:

‘O objetivo último é beneficiar a região com o desenvolvimento que se espera venha a ocorrer por fruto dos benefícios fiscais criados. As zonas francas encontram-se, pois, em regiões pouco desenvolvidas, e são marcadas por dificuldades que as regiões normalmente aquinhoadas não ostentam. É por isto que os benefícios fiscais criados, em regra, não podem ser subtraídos antes que aquele que para lá foi, atraído por esses incentivos, tenha tempo de amortizar os seus investimentos. As referidas zonas criam, portanto, benefícios fiscais que não são gratuitos, no sentido de trazer um incentivo sem contraprestação por parte do beneficiado. Pelo contrário, este arcará com o pesadíssimo ônus de investir capitais numa área que, se não fora o beneficiamento jurídico-tributário, seria absolutamente desprezível para o investimento” (Incentivos Fiscais - Zona Franca de Manaus in ‘Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 6, n. 22, jan/março/1998).

gimos – tendo eu, com menos diplomacia que Roberto, mas com particular veemência –, rebatido a proposição, dizendo-lhes que as condições de vida da Alemanha atual – que não soubera preservar suas florestas em prol de seu desenvolvimento – não poderia, agora, ser preservada à custa de impedir o Brasil de desenvolver essa parte de seu território, para que “continuasse a ser os pulmões do mundo”. O esforço que a Alemanha não fez e que, aliás, a Europa inteira tampouco fizera para preservar suas florestas “a bem da humanidade”, não poderia agora ser exigido do Brasil para assegurar que os europeus continuassem a usufruir do alto padrão de vida de que dispunham<sup>7</sup>.

O debate, por vezes ácido, terminou com a proposição do então Deputado Gørgen, da Alemanha, de que, embora de interesse mundial, a preservação da Amazônia é de exclusivo exercício pelo poder soberano brasileiro<sup>8</sup>.

---

7. Os debates foram reproduzidos em revista teuto-brasileira, dirigida pelo ex-deputado alemão Gørgen, no próprio ano de 1991.

8. Valéria Furlan, na mesma linha, lembra:

“Por outro lado, sustenta Mário Jorge Góis Lopes, a Zona Franca de Manaus não se restringe a um pólo de desenvolvimento, mas, também, a acentuar sua importância; consiste em uma área estratégica de defesa da soberania nacional sobre o território. Trata-se de:

(...) instrumento de uma política sub-regional ocidental-amazônica de desenvolvimento que, por sua vez, também é instrumento das políticas de desenvolvimento, integração e segurança nacionais, explicando-se, nesse contexto, a decisão do governo brasileiro em reforçar a grandeza e o poder econômico da cidade de Manaus, no âmbito da Amazônia ocidental, para que tanto melhor prossiga a desempenhar o mesmo e continuado papel histórico de outrora. Pois a Zona Franca de Manaus é uma área-receptáculo de um pólo de desenvolvimento econômico e também área estratégica de defesa da soberania brasileira sobre o território. Isto não constitui mera opinião subjetiva de nossa parte mas traduz objetivo bem delineado na letra e no espírito da legislação pertinente” (*Tributação na Zona Franca de Manaus* – (comemoração aos 40 anos da ZFM), coordenação de Ives Gandra Martins/Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho/Marcelo Magalhães Peixoto, Ed. APET/MP Editora, 2008, p. 33).

O Ministro Marco Aurélio de Mello, na ADI 2037<sup>9</sup>, a que me referi, lembrou do debate que Cristovam Buarque travou nos EUA. Perguntado se, como professor, não lhe pareceria mais correto que a Amazônia, considerada patrimônio da humanidade, fosse colocada sob a proteção de organismos internacionais, e não exclusivamente do Brasil, respondeu que: se o petróleo, também um bem da humanidade, pudesse ser partilhado de acordo com o interesse de todos os países e não apenas de seus produtores; se o acervo de obras de arte, que é um bem da humanidade, pudesse ser distribuído entre todos os países e não ficar apenas nos museus das nações mais ricas; se a riqueza existente no mundo, que também é um bem da humanidade, pudesse ser distribuída equitativamente entre todos os países, e não ficar concentrada nas mãos das nações mais desenvolvidas, que dela dispõem conforme seus interesses, concordaria que a Amazônia também fosse colocada nas mãos da humanidade. Mas como todos esses bens permanecem geridos pelo interesse de seus detentores, à evidência não via por que só a Amazônia devesse passar a pertencer ao domínio da humanidade, e não continuar sob a soberania do Brasil, já que é parte de seu território.<sup>10</sup>

Na sustentação oral que proferi na referida ação, patrocinada por meu escritório por solicitação do então vice-governador do Amazonas,

---

9. Informativo STF 313.

10. Alísio Cláudio Barbosa Ribeiro, ao defender a relevância da ZFM esclarece a razão do alargamento dos estímulos fiscais:

“A ZFM é uma área de exceção fiscal estabelecida com o objetivo de criar no interior da Amazônia Ocidental um pólo de desenvolvimento com atividades comerciais, industriais e agropecuárias. A fim de garantir a soberania nacional pelo aumento da densidade demográfica e promover a preservação dos recursos naturais da Amazônia, foram concedidos incentivos fiscais federais para viabilizar a realização de investimentos. Ao longo de sua trajetória, tais incentivos apresentaram-se insuficientes para garantir a competitividade dos produtos fabricados no PIM, em face de mudança no cenário econômico mundial e nacional, o que permitiu o surgimento, em maior evidência, da representatividade dos incentivos fiscais estaduais no contexto das vantagens comparativas” (Tributação na ZFM – (comemoração aos 40 anos da ZFM), ob. cit. p. 53).

eminente Economista Samuel Hannan, li da tribuna do Pretório Excelso entrevista do chefe das Forças Armadas dos Estados Unidos em Massachussets, segundo a qual aquele país deveria, quando necessário, estar preparado para intervir na Amazônia. Tendo em vista que, na história americana, são constantes as intervenções em outros países que, no exercício do “direito de ingerência”, os americanos se auto-outorgam, a pretexto de estabelecerem regras de “paz mundial” à sua imagem e semelhança, a ideia manifestada nessa entrevista não poderia ser vista como despcienda<sup>11</sup>.

A própria adesão do Brasil à Declaração da ONU de defesa dos povos indígenas, que dá à ONU o direito de intervir no país signatário que “não cuide bem de seus índios”, já representou um enfraquecimento de nossa soberania na Amazônia, lembrando que os quase 15% do território nacional outorgados a menos de 750.000 índios, em grande parte está naquela região<sup>12</sup>. É de se lembrar, ainda, que, países que possuem

---

11. O acórdão referido concluiu com:

“Proseguindo no julgamento, o Tribunal, por aparente afronta ao art. 40 do ADCT (‘É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição’), deferiu medida cautelar para suspender, no inciso 1 do § 2 do art. 14 da MP 2.037-24, a expressão que exclui da isenção da Cofins e do PIS/ Pasep as receitas de vendas efetuadas por empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus (§2º - As isenções previstas no ‘caput’ e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas: I -, a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio’). O Tribunal também deferiu a liminar para, sem redução de texto, suspender a eficácia do já mencionado art. 51 da MP 2.037-24 - que convalidou os atos praticados com base na MP 2.037-23 - relativamente ao inciso I do § 2º do art. 14 da MP 2.037-23” (STF - Pleno - Adin n 2.348/DF - Medida cautelar - Rel. Min. Marco Aurélio, decisão: 6-12-2000. Informativo STF, n. 213).

12. Na minha inteligência do art. 231 da CF “caput” assim redigido:

“Art. 231. São reconhecidos aos índios sua organização social, costumes, línguas, crenças e tradições, e os direitos originários sobre as terras que tradicionalmente ocupam, competindo à União demarcá-las, proteger e fazer respeitar todos os seus bens”, só dariam a 1/300 da população brasileira, que é indígena, direito às terras que ocupavam no dia 05/10/88 e não aquelas que ocuparam no passado. O tempo do verbo utilizado

populações indígenas, como Estados Unidos e Austrália, não assinaram o documento mencionado.

Ora, exatamente para evitar os “olhos gordos” de outras nações sobre o território amazonense é que foi elaborado o DL 288/67, objetivando ofertar à região desenvolvimento empresarial capaz de alavancar a sua evolução, algo que, passados 45 anos, revelou-se uma esplendorosa realidade<sup>13</sup>.

---

pelo constituinte está no presente do indicativo. Com isto, menos de 1% do território iriam para estes 1/300 do povo do Brasil.

13. Samuel Hannan, então vice-governador do Amazonas, e eu escrevemos, sobre este interesse de outras nações, artigo na Folha de São Paulo (31 de outubro de 2000, Opinião, p. A3), em que destaco o seguinte trecho:

“A VERDADEIRA AMAZÔNIA

SAMUEL HANAN e IVES GANDRA MARTINS\*

.....

É, todavia, ao Poder Central e à mídia nacional que nos voltamos, para chamar a atenção para essa imensa extensão do território nacional. Quem tem o poder de influenciar a opinião pública e o poder de governar, terá condições de transformar a causa da floresta em causa nacional, necessidade que se revela urgente.

Não se trata de recorrer à argumentação tradicional, mas de trazer alguns questionamentos à reflexão dos brasileiros:

- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região que tem segundo alguns especialistas, 14%, segundo outros, 20% da água potável do mundo?

- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região que possui mais de 200 espécies diferentes de árvores por hectare, cerca de 30% da biodiversidade da Terra e é reconhecida como a maior fonte natural para produtos bioquímicos e farmacêuticos (maior banco genético do planeta)?

- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região que tem em seu subsolo um potencial mineral de grande porte, estimado em dezenas de bilhões de dólares, sendo que algumas das riquezas já detectadas são escassas no resto do planeta?

- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região que tem mais de um terço das florestas tropicais do mundo?

- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região que tem uma extensão territorial equivalente a 45% do território brasileiro e à área de dezenas de países europeus reunidos (onde moram quase meio bilhão de pessoas), habitada por menos de 10 milhões de pessoas e que produz menos de 5% do PIB brasileiro (enorme vazio

É que, sem desenvolvimento e sem povo, a Amazônia seria um alvo fácil de todas as nações que a querem afastada da soberania nacional, para se tornar um bem estável e inexplorado por imposição do mundo inteiro<sup>14</sup>.

Esta, pois, a razão fundamental de criação da Zona Franca de Manaus, em estupenda visão antecipatória dos que elaboram o DL. 288/67.

Uma segunda consideração preliminar faz-se necessária.

Foi tão bem sucedido o projeto federal “Zona Franca de Manaus”, que, na Constituinte, no ADCT decidiu-se consolidar tais incentivos privados, presentes e futuros por 25 anos e tal prazo foi prorrogado por mais 10 anos pela E.C. 42/03, tendo já sinalizado, a Presidente Dilma, que pretende elevar para 50 anos mais, os estímulos constitucionalizados<sup>15</sup>.

---

econômico e demográfico)?

- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região imensa e que faz fronteiras com sete países, sendo que três sabidamente contaminados por narcotráfico e/ou narcoguerrilha? É evidente que a soma desses questionamentos à omissão, ao descaso e ao silêncio do governo brasileiro e da sociedade em relação à Amazônia, poderão encorajar o já existente processo potencial de interesse internacional sobre a região, transformando-o em problema real”.

14. Omara Oliveira de Gusmão lembra que:

“Por si só o modelo de desenvolvimento regional Zona Franca de Manaus reveste-se do papel de guardião da biodiversidade ambiental amazônica, na medida em que atrai para si expressiva quantidade de mão-de-obra, evitando, assim, que estas estejam a serviço da degradação ambiental na busca por sobrevivência econômica em garimpos, exploração de madeira, caça, pesca e demais atividades que, exercidas de forma desequilibrada, degradam e destroem o meio ambiente.

Afora a tendência natural de preservação ambiental exercida pela Zona Franca de Manaus, os governos do Estado do Amazonas e do Município de Manaus vêm utilizando instrumentos fiscais no sentido de preservar o meio-ambiente sem estancar o desenvolvimento econômico e social de que o Estado tanto necessita.

É nesse sentido que os mecanismos tributários, têm se prestado tanto à promoção do desenvolvimento econômico como à preservação dos bens e recursos naturais” (Tributação na ZFM (comemoração aos 40 anos da ZFM, ob. cit., p. 160).

15. Em outra Ação Direta, decidiu o STF, também em relatoria do Min. Marco Aurélio que:

“Incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus: STF

Com efeito, a redação do artigo 40 do ADCT da CF, abaixo transcrito, não oferece dúvidas:

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

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

Todos os estímulos concedidos ou a conceder estão garantidos até 2023, visto que, se assim não fosse, bastaria os Governos trocarem o nome dos tributos, eliminando os antigos e criando novos, para inviabilizar a Zona Franca<sup>16</sup>.

---

- “Por aparente afronta ao art. 40 do ADCT, o Tribunal deferiu medida cautelar em ação direta ajuizada pelo Governador do Estado do Amazonas para suspender a eficácia do § 1 do art. 77 da Lei Federal 9.533/97, na redação dada pela Medida Provisória n. 1614-16/98. Tendo em vista a impossibilidade de lei ordinária modificar o regime de incentivos fiscais vigente na Zona Franca de Manaus quando da promulgação da CF/88 (ADCT, art. 40), o Tribunal entendeu que, uma vez suspenso apenas o referido parágrafo, volta a operar sua redação anterior —a qual condicionara os efeitos do disposto no ‘caput’ do art. 77 ao encaminhamento de projeto de lei ao Congresso Nacional até o dia 15 de março de 1998—, norma esta que não tem mais eficácia tendo em vista a fluência do prazo. Entendeu-se que a previsão do parágrafo único, do referido art. 40, do ADCT, no sentido de a lei federal poder modificar os critérios que disciplinam ou venham disciplinar a aprovação dos projetos da Zona Franca de Manaus, não permite a supressão dos incentivos fiscais garantidos ao ‘caput’ do mesmo artigo, sob pena de esvaziamento deste” (STF - Pleno - Adin n. 1.799/AM - Medida cautelar - Rel. Min. Marco Aurélio, decisão: 19-3-1998, Informativo STF, n. 103).

16. Yuri Dantas Barroso escreve:

“A raiz deste estudo, por óbvio, deve se dar na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, notadamente após o modelo estabelecido, tal como reestruturado pelo Decreto-lei n° 288, de 28.2.1967, ter sido agasalhado pela Lei Maior em suas disposições transitórias, determinando-se, a partir do texto do veiculado pelo ‘caput’ do artigo 40, a manutenção da Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação e de incentivos fiscais.

Aliás, foi este o tema da ADI 2348 MC / DF, em que as novas incidências foram rechaçadas.

É de se lembrar que a própria decisão do RESP 1276-540-AM, de relatoria do Min. Castro Meira, cuida da COFINS, tributo que não existia à época da promulgação da Constituição. Prevaleceu a inteligência de que a COFINS substituirá o FINSOCIAL, razão pela qual os estímulos não poderiam ser negados.

Lembro, inclusive, que, durante os trabalhos constituintes, a matéria foi amplamente debatida. O que ficou estabelecido no § único do artigo 40 do ADCT foi apenas que alteração no processo da aprovação

---

A propósito, com a constitucionalização da Zona Franca de Manaus, passou-se a discutir a natureza jurídica do Decreto-lei n. 288/67, para indagar-se da possibilidade de alteração do mesmo —e, por via de consequência, do próprio modelo Zona Franca de Manaus—, bem como do veículo normativo idôneo para tanto. Ernesto Rocha (2005, pp. 61 - 62) advoga tratar-se de ato normativo recepcionado pela Constituição como lei complementar, em razão do caráter nacional com o qual é permeado, instituindo incentivos fiscais nas órbitas federal, estadual e municipal. Quer parecer, todavia, que a questão envolve a análise do tipo de modificação que se pretenda implementar. Com efeito, nem mesmo por lei complementar pode-se cogitar de modificação que resulte em diminuição da amplitude do modelo e dos incentivos dele decorrentes. Ives Gandra da Silva Martins (MARTINS; ELALI; PEIXOTO, 2007, p. 207), comunga do mesmo entendimento ao interpretar o texto do artigo 40 do ADCT:

O discurso constitucional merece algumas considerações. A primeira delas é que a Zona Franca de Manaus, como foi criada, nos termos do Decreto-Lei n. 288/67, e alterações havidas anteriormente a outubro de 1988, manteve, sob a nova ordem constitucional, suas características de zona de livre comércio. Não diz o legislador supremo que a legislação pretérita é mantida tal qual como conformada no momento da promulgação da nova carta e que, a partir daí, sem atingir o disposto naquelas leis complementares ou ordinárias, poderão os Poderes Públicos das diversas entidades federativas criar o que bem entenderem, inclusive revogando estímulos e criando novos, teoricamente, não previstos.

Não é isto o que está escrito. O que está escrito é que todas as características de zona de livre comércio são mantidas (presente do indicativo), valendo, pois, para os estímulos passados, presentes e futuros próprios de uma zona de livre comércio. Foi o que declarou o constituinte, para assegurar o fundamental pólo de desenvolvimento da região” (Tributação na Zona Franca de Manaus – comemoração aos 40 anos da ZFM), ob. cit. p. 300/301).

de incentivos que não implicasse reduzi-los ou elevá-los poderia ser objeto de leis infraconstitucionais, como, por exemplo, a mudança de órgãos arrecadadores –houve a criação da Super Receita, em substituição aos departamentos arrecadadores separados da Fazenda e Previdência. O incentivo outorgado, todavia, não poderia ser eliminado. O “caput” do artigo diz respeito à natureza do incentivo, enquanto o § único, apenas aos processos e procedimentos para sua concessão.

Na sustentação oral que fiz, no julgamento da ADI 2348, o relator da Constituinte, Senador Bernardo Cabral, estava presente, em clara demonstração da relevância da tese aqui exposta, de resto por ele sugerida e relatada na Constituição de 87/88<sup>17</sup>.

Nos diversos contatos, que tivemos durante o processo constituinte, essa sempre foi a linha defendida pelo Senador Bernardo Cabral, tendo sido objeto de suas sugestões e das minhas para o texto supremo, con-

---

17. No discurso em que saudei, em nome da Academia Brasileira de Filosofia, Bernardo Cabral por receber o título de “Doutor Honoris Causa” da Instituição, realcei este aspecto:

“É, todavia, como deputado eleito e como constituinte, que Bernardo Cabral deu a maior contribuição que um parlamentar e um cidadão poderia dar à redemocratização do país, como Relator da Constituinte de 1988.

Quem viveu aquele período sabe o quanto o ambiente era de difícil controle, com a multiplicação de partidos políticos, com a participação das mais variadas organizações não governamentais, públicas e privadas, com audiências públicas em que especialistas de todo o Brasil foram ouvidos e com propostas as mais variadas para conformar o texto maior.

Bernardo Cabral chegou a receber nada menos que 2.500 artigos –era o anteprojeto que resultou da soma de todas as Comissões- para produzir uma Constituição que, nesse perfil, seria de difícil cumprimento e absolutamente inviabilizadora do país, sobre propiciar, no futuro, nova ruptura institucional.

Com sua proverbial capacidade de tolerar todas as correntes, recebendo seus representantes com cordialidade e argumentando com bom senso, conseguiu reduzir o projeto inicial a 246 artigos de disposições permanentes e 70 de disposições transitórias, logrando aprovar, em 5/10/88, o texto que hoje temos” (Solenidade de posse do Min. Bernardo Cabral na Academia Brasileira de Filosofia, Rio de Janeiro, ed. CNC, 2012, p.15/16).

forme ele tem reiteradamente realçado em palestras e livros em que faz referência à minha modesta colaboração ao processo constitucional. E apesar das críticas, a Constituição incorporou diversos avanços à ordem jurídica nacional<sup>18</sup>.

---

18. Bernardo Cabral, em obra por mim coordenada, assim os enumera:

1) a expressa consagração do respeito aos direitos humanos como princípio fundamental;

2) o alargamento das garantias fundamentais, com ênfase para o habeas data, o mandado de injunção, a garantia do devido processo legal, o mandato de segurança coletivo, a imprescritibilidade de certos delitos gravíssimos etc.);

3) a consagração constitucional dos direitos fundamentais do trabalhador, com particular referência ao fortalecimento do sindicato e à ampliação do direito de greve;

4) a maior dimensão do sufrágio universal e do direito de votar e de ser votado;

5) a redefinição das competências normativas, conferindo aos Estados e ao Distrito Federal poderes jamais antes concedidos;

6) a atribuição ao Município de efetivos instrumentos de autonomia;

7) o fortalecimento e aumento de atribuições do Legislativo, que é a casa do povo, deslocando o Executivo da posição majestática, antes detida;

8) os poderes de investigação próprios das autoridades judiciais conferidas às Comissões Parlamentares de Inquérito;

9) a reformulação da partilha tributária, de sorte a viabilizar a federação;

10) o estabelecimento, pioneiro no patamar da Constituição, de uma clara e ordenada política urbana;

11) o regramento, voltado para os interesses da sociedade, do sistema financeiro nacional;

12) a elaboração, por vez primeira, de uma estrutura integral da seguridade social;

13) a total reformulação da disciplina fundamental da educação e da cultura, assentando a amplitude de seus fins e a generalização de seus beneficiários, priorizando o sistema público como destinatário dos recursos arrecadados da população;

14) os capítulos absolutamente inovadores e exemplares da comunicação social, ciência e tecnologia, desportos; do meio ambiente, primeira consagração mundial do tema em sede constitucional, com a dignidade de direito público subjetivo, de natureza difusa;

15) o combate sem trégua à corrupção, através do fortalecimento do Ministério Público;

16) a preocupação específica com o idoso, a criança, o adolescente e o índio, todos enfim justamente considerados como titulares de atenção especial;

17) a revalorização da família, com o reconhecimento de seu novo perfil e a abolição das discriminações entre os filhos;

Por fim, é de se lembrar que na ADI 2348, a decisão da Suprema Corte foi por unanimidade.

Em outras palavras, o que era lei com eficácia de complementar (DL 288/67) – à época, pelo princípio da recepção, assim foi tida pela doutrina e jurisprudência – a partir de 5/10/88, passou a ser um princípio constitucional transitório, não podendo, pois, ser afastado, apequenado ou desconsiderado no texto constitucional.

Até 2023, todos os estímulos passados, presentes e futuros com natureza jurídica idêntica estarão assegurados à Zona Franca de Manaus.

Uma terceira consideração faz-se necessária.

O artigo 4º do D.L. 288/67 está assim redigido:

Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Cuida, de rigor, de duas hipóteses de mercadorias isentas, hoje, a meu ver, imunes, por força do artigo 40 do ADCT, que transformou as isenções em imunidades, visto que as vedações constitucionais ao poder de tributar constituem imunidades- a saber:

- 1) mercadorias enviadas para Zona Franca de Manaus e
- 2) mercadorias produzidas ou comercializadas na Zona Franca de Manaus<sup>19</sup>.

---

18) o fim da censura” (Princípios Constitucionais Relevantes, coordenação minha, Ed. Magister/Lex, Fecomercio, Porto Alegre, 2012, p. 34/35).

19. Em Recurso Ordinário em Mandado de Segurança que meu escritório patrocinou e eu sustentei oralmente perante a Suprema Corte (MS n. 22.192-9-DF), relatado pelo Min. Celso de Mello, lembra S. Ex<sup>a</sup> que a Constituição não cuida de isenções, mas de imunidades:

Nitidamente, as mercadorias fabricadas na Zona Franca de Manaus e destinadas à própria Zona Franca gozam da mesma desoneração que aquelas para lá enviadas a partir de outros pontos do território nacional, em interpretação sistemática, visto que o fato gerador dos tributos circulatórios se dá na saída da mercadoria do estabelecimento produtor. Em outras palavras: o princípio é rigorosamente igual tanto para aquelas mercadorias que ficam na Zona Franca de Manaus, como para as que saem da Zona Franca de Manaus.

A interpretação sistemática deve ser feita, nas operações de tributos de natureza circulatória, considerando-se o agente responsável, o valor da própria, a receita ou o faturamento gerado. Tudo isso conforma o fato gerador definido a partir da saída do produto do estabelecimento.

---

“RECURSO ORD. EM MANDADO DE SEGURANÇA N. 22.192-9-DISTRITO FEDERAL

RELATOR: MIN. CELSO DE MELLO

RECORRENTE: ASSOC. PAULISTA DA IGREJA ADVENTISTA DO 7º DIA

ADVOGADOS: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS E OUTROS

RECORRIDA: UNIÃO FEDERAL

ADVOGADO: ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA -QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

- A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, às exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social.

- A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política -não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social-, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de Imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965” (grifos meus) (DJ 19/12/96, 28/11/95, Ementário n. 1855-01, 1ª. Turma).

É este fato que gerará receita, objeto de faturamento, e que representará o valor da operação. As operações que se realizam dentro da ZFM não poderiam, portanto, em face do sentido abrangente das isenções tornadas imunidades em 1988, ter tratamento diferente das operações que se verificam de fora para a ZFM e da ZFM para fora. Caso contrário, restaria ferido o princípio da isonomia.

É de se lembrar que, nos termos da lei, qualquer entrada ou saída de mercadorias ou bens de estabelecimentos situados na Zona Franca, “equipara-se à exportação”. Ora, de rigor, o que a lei determina é que seja uno o regime jurídico tributário tanto para as mercadorias destinadas a outras regiões, dentro do país, fora do país, e no âmbito da própria Zona Franca de Manaus. Pensar, de forma diversa, seria onerar as operações internas, ou seja, os produtos fabricados em estabelecimentos sediados na ZFM quando destinados a adquirentes também nela sediados, que passariam a arcar com tributação maior do que se adquirissem mercadorias ou bens de estabelecimentos situados fora da ZFM. Haveria, assim, um desestímulo à ZFM, levando os estabelecimentos lá situados a comprar produtos idênticos àqueles fabricados na ZFM, de estabelecimentos sediados em outras partes do território nacional, na busca de menor ônus tributário. Seria um estímulo à aquisição de produtos de fora e um desestímulo à aquisição de produtos oriundos da própria ZONA FRANCA DE MANAUS<sup>20</sup>.

---

20. Leia-se:

“TRIBUTÁRIO - ZONA FRANCA DE MANAUS - PRESCRIÇÃO - REMESSA DE MERCADORIAS EQUIPARADA À EXPORTAÇÃO - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS.

1. Prevalência da tese dos “cinco mais cinco” na hipótese dos autos, relativa à prescrição dos tributos sujeitos a lançamento por homologação - Inaplicabilidade da Lei Complementar 118/2005.

2. A destinação de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo interpretação do Decreto-lei 288/67.

3. Direito da empresa ao crédito presumido do IPI, nos termos do art. 1º da Lei9.363/96, e à isenção relativa às contribuições do PIS e da COFINS.

Não sem razão, todas as decisões – como aquelas do STF e STJ – são no sentido de equiparar as operações, segundo um princípio de natureza constitucional, qual seja, o princípio da igualdade<sup>21</sup>, que passo, agora, a examinar.

A Lei Maior consagra, no âmbito do sistema tributário, o princípio da equivalência, que é maior e mais abrangente que o da igualdade, pois admite agregação de situações semelhantes, isto é, que embora possuindo características heterogêneas, demandem o mesmo tratamento. É o que se lê no inciso II do art. 150 da CF, assim redigido:

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

.....

---

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido” (grifos meus) (REsp 653.975/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª. Turma, DJ 16/02/07).

21. Leia-se:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TESE DOS “CINCO MAIS CINCO”. RESP 1.002.932/SP. PIS. COFINS. VERBAS PROVENIENTES DE VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. O prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, referente a pagamento indevido efetuado antes da entrada em vigor da LC 118/05, continua observando a “tese dos cinco mais cinco” (REsp 1.002.932/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, DJ 18/12/09).

2. A Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da LC 118/05, que estabelece aplicação retroativa de seu art. 3º, por ofensa dos princípios da autonomia, da independência dos poderes, da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (AI nos EREsp 644.736/PE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Corte Especial, DJ 27/8/07).

3. Este Superior Tribunal possui entendimento assente no sentido de que as operações envolvendo mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação, para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/67 (REsp 802.474/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 13/11/09).

4. Agravo regimental não provido” (AgRg no REsp 1.141.285/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, 1ª. Turma, DJe 26/05/11).

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)

Fala, o constituinte, com particular alargamento de situações, que tais situações devem ter idêntico tratamento tributário, não permitindo sequer que seja afastado pela exegese de que a igualdade implica em tratar desigualmente os desiguais.

Comentei o princípio como se segue:

Equivalente é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que “igual”. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equi-polência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.). Qual foi a razão para tal elasticidade ofertada pelo constituinte, para proteção dos contribuintes, vedando ao Poder Tributante adoção de técnica diversa?

A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária --o Presidente Collor acaba de pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer uma reforma tributária, que tem na essência o princípio de “maiores tributos, menores direitos”--, certamente levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (três sobre o mesmo “pagador de tributos”) aos grilhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente: a) que, a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da

igualdade; b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável às perseguições fiscais em relação a setores, que estivessem em conflito com os governos.

Entendo ter sido esta a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que este tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade. Compreende-se assim porque o discurso do inc. II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.

Em outras palavras, quaisquer que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos imponíveis, o tratamento isonômico se impõe, vedada qualquer forma de atuação discriminatória<sup>22</sup>.

Ora, se o estabelecimento da Zona Franca de Manaus que adquire um produto de fora da área goza da não tributação de COFINS e PIS, por que deveria ter que pagar o tributo, se adquirir este mesmo produto na Zona Franca de Manaus? Em que residiria o tratamento equivalente, que a Constituição impõe, principalmente levando-se em conta que, no caso, a região que deveria ser beneficiada pelo estímulo por imposição constitucional, é aquela que seria manifestamente prejudicada?! A tributação das operações internas implicaria um estímulo às avessas e uma densa maculação ao inciso II, do artigo 150, da Lei Suprema.

O mesmo tratamento que todas as empresas do país têm quando enviam produtos para a Zona Franca de Manaus é aquele que têm as empresas da Zona Franca de Manaus quando enviam tais produtos para outros adquirentes sediados na mesma área. Vale dizer, NÃO PODE HAVER DISTINÇÃO ENTRE O TRATAMENTO OFERTADO ÀS EMPRESAS DE TODO O BRASIL E AS EMPRESA DA ZONA

---

22. *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 17, Co-edição CEU/Resenha Tributária, 1992, p. 19/21.

FRANCA DE MANAUS, QUANDO FORNECEM PRODUTOS PARA ADQUIRENTES DA PRÓPRIA ZONA FRANCA DE MANAUS<sup>23</sup>.

Quando o legislador complementar - que teve os incentivos fiscais por ele estabelecidos transformados em imunidades, por força do artigo 40 do ADCT – declara, no artigo 4º, da DL 288/67, que:

“Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro”;

o que afirma é que de qualquer ponto do país de onde saírem produtos para a ZFM, sem exclusão dos que se encontram sediados na própria Zona Franca de Manaus, ou daquela região estimulada para qualquer ponto, a incidência está afastada.

Esta é a razão pela qual a jurisprudência se firmou no sentido de que o artigo 14, § 2º, I da MP 2158-35/01, que afastava as “isenções” da ZFM feria o escopo do DL 288/67 e artigo 40 do ADCT, não comportando

---

23. Kiyoshi Harada explicita: “O princípio de igualdade de todos perante o fisco veda o tratamento desigual de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas.

Daí porque desse princípio de igualização dos contribuintes infere-se o princípio da generalidade da tributação, da mesma forma que do princípio “nullum tributum sine lege” infere-se o princípio da legalidade da isenção, isto é, não há isenção sem lei.

Segundo o princípio da generalidade dos tributos todo aquele que realizou ou foi responsável pela ocorrência de relações fáticas tributárias é obrigado a pagar tributos.

Esse princípio não se choca com o da capacidade contributiva. Como ensina Silvio Santos Faria, o respeito à capacidade contributiva de cada um significa um tratamento genérico, igual para todos os indivíduos que apresentem situação idêntica, logo, a generalidade significa tratamento igual para os indivíduos iguais, e não um tratamento igual para todos os indivíduos indistintamente’ (Sistema Tributário na Constituição de 1988, Ives Gandra Martins, Saraiva, 1991, p. 106/107).

interpretação amesquinhada, com amputação da lógica jurídica e dos princípios fundamentais atrás apontados do direito tributário. De resto, tal apequenada inteligência acabou por ser atalhada, na ADIN 2348-9, que patrocinei pelo Governo do Amazonas<sup>24</sup>.

O artigo 4º do DL 288/67 só comporta uma interpretação abrangente, para não ferir o princípio da equivalência constitucional.

Uma outra consideração preliminar, esta, à evidência, vinculada aos aspectos atrás relacionados, é a que diz respeito ao crédito dos insumos tributados, adquiridos na Zona Franca de Manaus com incidência de COFINS e PIS.

Tenho defendido que a isenção, por ser uma exclusão do crédito tributário, com manutenção da obrigação tributária por força de disciplina imposta pelo artigo 175 do CTN, assim redigido:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente (...)

– gera crédito e não implica o estorno do crédito escritural correspondente à entrada de insumos tributados, a menos que exista norma expressa com tal determinação, como existe para o ICMS.

---

24. Está o referido artigo hoje assim redigido (MP 2158-35/01):

“Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

.....

§ 2º As isenções previstas no ‘caput’ e no § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio; (...)

(...) em face da exclusão da expressão “Zona Franca de Manaus” da MP 2037-24, por força da ADIN 2348-9.

Nada obstante a tendência de uma reformulação jurisprudencial no sentido de estender o mesmo tratamento do imposto estadual para o IPI, não vejo por que mudar minha posição, embora considerando que a palavra final caberá à Suprema Corte<sup>25</sup>.

---

25. A matéria ainda está como de repercussão geral no Pretório Excelso:

“RE 590809 RG /RS - RIO GRANDE DO SUL  
REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 13/11/2008

Publicação

DJe—048 DIVULG 12—03—2009 PUBLIC 13—03—2009

EMENT VOL—02352—10 PP—02040

LEXSTF v. 31, n. 363, 2009, p. 301—306

Parte(s)

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

RECDO. (A/S): UNIÃO

ADV. (A/S): LUCAS BRAGA EICHENBERG E OUTRO (A/S)

RECTE. (S): METABEL INDÚSTRIA METALÚRGICA LTDA

Ementa:

IPI - CREDITAMENO - ALÍQUOTA ZERO - PRODUTO NO TRIBUTADO E ISENÇÃO – RESCISÓRIA - ADMISSIBILIDADE NA ORIGEM. Possui repercussão geral controversia envolvendo a rescisão de julgado fundamentado em corrente jurisprudencial majoritária existente à época da formalização do acórdão rescindendo, em razão de entendimento posteriormente firmado pelo Supremo, bem como a relativa ao creditamento no caso de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestou a Ministra Cármen Lúcia. Ministro MARCO AURÉLIO Relator” (site do STF), mas já há decisões sugerindo o crédito:

“RE 508708 A9R / RS - RIO GRANDE DO SUL

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. AYRES BRITTO

Julgamento: 04/10/2011

Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO

DJe—230 DIVULG 02—12—2011 PUBLIC 05—12—2011

Parte(s)

RELATOR: MIN. AYRES BRITTO

AGTE. (S): MÓVEIS POMZAN S/A

ADV. (A/S): CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO (A/S)

AGDO. (A/S): União

No entanto, os regimes previstos na Constituição para esses dois impostos parecem distintos.

Não teria o menor sentido ter o constituinte, em relação ao ICMS, deixado claro que a isenção não gera crédito e que a saída isenta implica estorno do crédito pela entrada de insumos tributados, se essa disposição não fosse excepcional. Se esse tratamento fosse decorrente da sistemática do imposto, estaria reiterando o óbvio.

Está assim redigido o inciso II do § 2º do art. 155 da CF:

Art. 155. ....

.....

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

.....

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
  - b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;
- ..... (grifos meus) .

Já no tocante ao IPI, por exemplo, o princípio da não cumulatividade está descrito da forma seguinte:

---

ADV. (A/S): PFN - ARTUR ALVES DA MOTTA E OUTRO (A/S)

Ementa

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPI CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS FAVORECIDOS PELA ALÍQUOTA ZERO, NÃO TRIBUTAÇÃO E ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que não há direito à utilização de créditos do IPI na aquisição de insumos não-tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 2. Agravo regimental desprovido.

Decisão

Agravo regimental desprovido, nos termos do voto do Relator. Decisão unânime. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Gilmar Mendes e Joaquim Barbosa. 2ª. Turma, 04.10.2011” (grifos meus) (site do STF).

§ 3º - o imposto previsto no inciso IV:

...

II será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...).

Em homenagem à inteligência dos constituintes, não posso admitir que, se as duas situações fossem rigorosamente idênticas, tenham deixado de impor para o IPI a vedação ao crédito, como fizeram para o ICMS.

Conforme a doutrina dos pais do direito tributário, a isenção e a anistia EXCLUEM APENAS O DIREITO DE COBRAR DO ERÁRIO, mas jamais a própria obrigação tributária, que, ao permanecer, íntegra, com todas as suas virtualidades, pode, inclusive, ensejar, no regime não cumulativo dos tributos circulatorios, o aproveitamento de créditos de insumos tributados nas operações posteriores, ainda que a saída não seja tributada.<sup>26</sup>

A decisão do STF que veda o crédito na isenção – que ainda não é pacífica, pois tema sujeito à repercussão geral – “data máxima vênia”, parece-me acientífica e atécnica.

---

26. Walter Barbosa Corrêa ensina:

“Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação do CTN, no sentido de saber se a isenção extinguiu a obrigação (e consequentemente o respectivo crédito) ou excluía apenas o crédito. Rubens Gomes de Sousa nos dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito, orientação que, em nossa opinião, foi acolhida pelo CTN. E sem embargo disso, aquele autor, expressamente, afirma que o Código Tributário Nacional não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como esse Código — sem aludir a qualquer efeito ou consequência da isenção sobre a obrigação tributária — versa figura tributária como exclusão do crédito tributário.

Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo CTN apenas cuidou da isenção como excludente de crédito, resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído — é vedada a constituição de crédito —, mantém-se íntegra” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume 2, 6ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2011, p. 556/557).

Aqui, todavia, não é disso que se trata. O que se afirma neste parecer é que, no âmbito do regime jurídico da COFINS e do PIS, existe o direito de se creditar e aproveitar o crédito relativo ao tributo incidente sobre insumos, para o pagamento do próprio tributo ou de outros administrados pela Receita Federal, ou de ser objeto de restituição, administrativa ou judicialmente.

Em outras palavras, é possível, no regime não cumulativo dessas contribuições sociais, que o crédito pelos insumos tributados seja mantido e aproveitado ainda que a saída do produto final seja desonerada. Se impossível o aproveitamento, é possível a sua restituição<sup>27</sup>.

E chego à última consideração preliminar, qual seja, de que nas aquisições realizadas na Zona Franca de Manaus por pessoas de direito público ou privado, não pode haver retenção na fonte de COFINS e PIS, por força da imunidade, a meu ver, ou da isenção, no dizer de muitos magistrados.

As imunidades constitucionais do artigo 40 do ADCT – visto que as desonerações tributárias constitucionalizadas são imunidades e não isenções –, que abrangem todos os tipos de tributos circulatorios nas variadas operações realizadas para fora e dentro da Zona Franca de Manaus, devem ser respeitadas por tantos quantos operam com empresas da área, não se admitindo que haja retenções de tributos circulatorios, que não incidem ou não podem ser exigidos na Zona Franca de Manaus<sup>28</sup>.

---

27. O § 12, do artigo 195 da CF está assim redigido:

“§ 12. 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. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)”.

28. Realço trecho da sentença da Excelentíssima Sra. Juíza da 1ª. Vara/AM, Dra. Jaiza Maria Pinto Fraxe, sobre a desoneração de PIS/COFINS na ZFM:

“As empresas fabricantes continuaram a ser isentas, enquanto que, apenas, as concessionárias sediadas na Zona Franca de Manaus, e revendedoras dos bens comprados das empresas residentes fora da ZFM, é que seriam cobradas quanto às contribuições de PIS/COFINS, sendo as mesmas realizadas com base nas alíquotas previstas no art. 12 da lei 10.485/2002, quais sejam, 2% (dois por cento) referente a título de PIS e 9,6%

Isto posto, passo a responder, de forma perfunctória, as questões levantadas pela eminente advogada para a empresa consulente.

**1) O art. 4º do DL 288/67 prevê que as operações de remessas de mercadorias para a ZFM, para consumo ou industrialização, equiparam-se a exportações para o exterior. Nesse sentido, pode-se afirmar que estas operações não estão sujeitas a tributação pelo PIS e pela COFINS?**

O artigo 4º do D.L. 288/67, repito, está assim redigido:

Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Tal Decreto-Lei, que concedia isenções no passado, por força do artigo 40 do ADCT da Constituição, ganhou a conformação de previsão

---

(nove inteiros e seis décimos por cento) a título de COFINS, totalizando o percentual de 11,6% (onze inteiros e seis décimos por cento).

Ora, verifica-se aqui um nítido desrespeito à isenção fiscal concedida às empresas sediadas na área da Zona Franca de Manaus (Decreto n. 288/1967, arts. 149, § 1º, I e art. 151, I, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil), posto que se essa é uma área de livre comércio dotada de incentivos fiscais, não se torna congruente e lógico que as concessionárias, aqui situadas, sejam as únicas no território brasileiro a serem obrigadas a contribuir para o PIS/PASEP e COFINS com alíquotas de 11,6% (onze inteiros e seis décimos por cento), enquanto as restantes (existentes em outros Estados-membros) contribuam com alíquota de 0% (zero por cento).

Verifica-se, destarte, que a referida norma cogente afronta o princípio constitucional tributário da isonomia tributária, previsto no art. 150, II, da Constituição da República Federativa do Brasil, posto que confere tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontram em situações equivalentes” (grifos meus) (Sentença n. 149-A/2012, 0013856-83.2011.4.01.3200, MANDADO DE SEGURANÇA INDIVIDUAL, BRAGA MOTORS LTDA., DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM MANAUS).

de imunidades, pois as desonerações constitucionais, conforme o Ministro José Celso alegou - ao apreciar recurso elaborado por nosso escritório e por mim sustentado perante a 1ª. Turma do Pretório Excelso - são, de rigor, imunidades. Assim, Sua Excelência considerou que a norma do § 7º do artigo 195 da Lei Suprema, embora tivesse utilizado a expressão “isenções”, não tratava isenções, mas de imunidades<sup>29</sup>.

Ora, o artigo 4º do constitucionalizado DL 288/67 cuida da equiparação à exportação de todas as mercadorias nacionais enviadas para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

O § 2º, inciso I, do artigo 149 da CF, por outro lado, determina que:

Art. 149. ....

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o ‘caput’ deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001)

---

29. Consta do MS n. 22.192-9-DF (Relator Min. Celso de Mello, Recorrente: Associação Paulista da Igreja Adventista do 7º Dia, Advogados: Ives Gandra Martins e Outros; Recorrida: União, Adv.: Advogado-Geral da União, DJ 19/12/96, 28/11/95, Ementário n. 1855-01, 1º Turma), no voto do Ministro José Celso de Mello o seguinte trecho:

“Convém salientar que esse magistério doutrinário reflete-se na própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, que já identificou na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política, a existência de uma típica garantia de imunidade estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social (RTJ 137/965, Rel. Min. MOREIRA ALVES).

O fato irrecusável é que a norma constitucional em questão, em tema de tributação concernente às contribuições destinadas à seguridade social, reveste-se de eficácia subordinante de toda atividade estatal, vinculando não só os atos de produção normativa, mas também condicionando as próprias deliberações administrativas do Poder Público, em ordem a pré-excluir a possibilidade de imposição estatal dessa particular modalidade de exação tributária”.

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001)<sup>30</sup>.

Assim sendo, qualquer que seja a contribuição social ou a de intervenção no domínio econômico não poderá incidir sobre a exportação de produtos nacionais.

Sendo a COFINS e o PIS contribuições sociais – de natureza abrangente, a primeira, e, no interesse social do trabalhador, a segunda –, à evidência, na conjunção das regras do art. 4º do DL 288/67 e do art. 40 do ADCT da Constituição Federal, que, ao ser constitucionalizado, tornou todos os designados estímulos a que se refere imunidades constitucionais, a resposta é positiva.

Equiparadas tais operações à exportação para a Zona Franca de Manaus, seja para consumo, seja para industrialização, o envio de mercadorias, por força da regra do artigo 149, § 2º, inciso I é imune de tributação, em face do artigo 4º do DL 288/67, que estabeleceu tais isenções, transformadas em imunidades, por força do artigo 40 do ADCT.

Não estão, pois, sujeitas à tributação.

---

30. Escrevi:

“Com efeito, o inciso I do § 2º afastou a possibilidade de a contribuição de intervenção no domínio econômico e outras contribuições sociais incidirem sobre receita de exportação, a meu ver, tornando impossível que venha a ser exercida, mesmo naqueles setores em que a competitividade brasileira revele-se superior à de outros países.

E compreende-se, visto que se em setores em que haja margem de competitividade internacional suficiente, não há, evidentemente, necessidade de intervenção. E se a área for de falta de competitividade, a intervenção impositiva não se justificaria pois agravaria o desempenho do esforço por conquista de mercado externo.

O inciso I do § 2º desfaz, a meu ver, o disfarce impositivo até hoje utilizado para aumentar a arrecadação, a título de intervenção desnecessária” (Contribuições de intervenção no domínio econômico, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), Contribuições de intervenção no domínio econômico, CEU/Revista dos Tribunais, 2002, p. 48).

**2) Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme se pode verificar em recente decisão<sup>31</sup> proferida, a situação objeto do quesito anterior deve ser estendida para as operações internas realizadas na ZFM. Assim, segundo o julgado, não apenas as operações de vendas para a ZFM são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, mas também aquelas realizadas por empresas sediadas na própria ZFM, que vendem seus produtos para outras situadas na mesma localidade, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à COFINS. Nesses termos, pode-se afirmar que este entendimento está consubstanciado na própria intenção do legislador constitucional, que almejou beneficiar a ZFM para garantir sua ocupação e seu desenvolvimento econômico?<sup>32</sup>**

No Recurso Especial n. 1276-540-AM (2011/0082096-3) consta da Ementa o seguinte trecho:

5. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do STJ.

6. O benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras na

---

31. STJ, RECURSO ESPECIAL N. 1.276.540-AM (2011/0082096-3).

32. Escrevi:

‘A primeira consideração preambular vincula-se, pois, ao artigo 40 do ADCT, que, à luz das decisões do S.T.F, consolidou, até 2023, o direito de gozo de incentivos fiscais de quaisquer espécies (passados, presentes e futuros) para manter a competitividade daquele pólo de desenvolvimento da região amazônica em relação às demais regiões do país, à luz do modelo de incentivos conformado pelo D.L. 288/67.

A Emenda n. 42/03, ao prorrogar de 2013 para 2023 o prazo dos estímulos mencionados na lei, de rigor confirmou a importância estratégica que a região assume, no sentido de povoar e desenvolver área, que, por suas riquezas naturais, é tão cobiçada por todo o mundo” (Tributação na Zona Franca de Manaus -comemoração aos 40 anos da ZFM, coordenação minha com Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho e Marcelo Magalhães Peixoto, Ed. APET/MP Ed., 2008, p. 183).

mesma localidade. Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades sócio-regionais (grifos meus).

Na Relatoria do eminente Ministro Castro Meira está a resposta à questão, que é positiva, portanto.

Com efeito, foi intenção do autor do DL 288/67, ao equiparar tais operações internas à exportação, e do constituinte ao constitucionalizar tais benefícios em favor da Zona Franca de Manaus, garantir a ocupação e o desenvolvimento da região, transformando-a em polo avançado industrial e tecnológico<sup>33</sup>.

O Ministro Castro Meira, neste desiderato baseou seu voto ao dizer:

A ideia do Governo Federal era aquecer a economia local, atrair indústrias, mão-de-obra, capital externo e, com isso, garantir o povoamento da área, promover o crescimento e a diversificação do parque industrial brasileiro e diminuir a histórica dependência dos produtos importados.

Para atrair investidores interessados em aplicar o seu capital em uma região praticamente inóspita, com um mercado consumidor pequeno e de baixa renda, longe dos grandes centros, com pouca ou nenhuma infraestrutura, dificuldades de transporte e comunicação, mão-de-obra escassa e desqualificada, além de outros problemas, foram criados inúmeros incentivos fiscais, dentre eles o previsto no já citado art. 4º do DL 288/67, que equiparou às exportações as vendas de produtos à Zona Franca de Manaus.

---

33. REsp 1276-540-AM, 2011/0082096-3.

Lembra, inclusive, lição de meu saudoso colega e amigo, coautor dos *Comentários à Constituição do Brasil*<sup>34</sup>, Professor Celso Bastos, em texto que repito, assim como texto meu, esclarecendo:

Sem esses benefícios, dificilmente, alguma empresa teria se interessado em investir na região, como afirma CELSO RIBEIRO BASTOS:

O objetivo último é beneficiar a região com o desenvolvimento que se espera venha a ocorrer por fruto dos benefícios fiscais criados. As zonas francas encontram-se, pois, em regiões pouco desenvolvidas, são marcadas por dificuldades que as regiões normalmente aqui-nhoadas não ostentam. É por isto que os benefícios fiscais criados, em regra, não podem ser subtraídos antes que aquele que para lá foi, atraídos por esses incentivos, tenha tempo de amortizar os seus investimentos. As referidas zonas criam, portanto, benefícios fiscais que não são gratuitos, no sentido de trazer uns incentivo sem contra-prestação por parte do beneficiado. Pelo contrário, este arcará com o pesadíssimo ônus de investir capitais numa área que, se não fora o beneficiamento jurídico-tributário, seria absolutamente desprezível para o investimento. (Incentivos Fiscais - Zona Franca de Manaus in Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 6, n. 22, jan-msr 1998)

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

A idéia de centrar em Manaus este foco de desenvolvimento para atrair empresas, que compensariam a distância entre os centros de produção do país e dos mercados com os incentivos outorgados, desfazendo-se a imagem de que a Amazônia deveria ser apenas um “museu do índio” e limitar-se a trabalhar com produtos naturais ou artesanais, levou o governo militar à edição do Decreto-lei n. 288/1967, que é, de rigor, um diploma com um único intuito: ou-

---

34. Os comentários foram publicados pela Editora Saraiva em 15 Volumes e 3 edições até 2002. Após o falecimento do Professor Celso Bastos, decidi convidar os Professores André Ramos Tavares e Rogério Gandra Martins para atualizar os meus comentários e a Professora Samantha Meyer Pflug para atualizar os do Prof. Celso Bastos, com o que até começos do próximo ano, teremos os 15 volumes reeditados e atualizados.

torgar incentivos fiscais em prol do progresso regional, todo o resto sendo decorrência.

A visão de seus articuladores revelou-se, no tempo, consistente, sendo hoje a Zona Franca de Manaus e a Amazônia um polo de crescimento, graças a tais incentivos (Teleologia dos Incentivos Fiscais Aprovados pela Suframa in Revista Dialética de Direito Tributário, n. 194, novembro de 2011, p. 74-75)<sup>35</sup>.

A resposta, portanto, é positiva, vale dizer, o constituinte, ao receber o DL 288/67, em nível de norma constitucional, teve, como o teve o legislador pretérito, em 1967, a intenção de beneficiar a Zona Franca de Manaus para garantir a sua ocupação e desenvolvimento econômico<sup>36</sup>.

**3) Com base nos julgados e no “animus” do legislador, está correto o entendimento de que nas vendas internas, a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na ZFM, decorrente da venda de produção própria consoante projeto aprovado pela SUFRAMA e, também, aquelas decorrentes de venda de produção própria sem projeto aprovado, a outra pessoa jurídica também estabelecida na ZFM ou, até mesmo, para pessoa física/consumidor final ou órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecidos na ZFM, não estão sujeitas à incidência do PIS/PASEP e da COFINS independentemente do regime de apuração adotado pelo contribuinte?**

---

35. REsp 1276-540-AM (2011/0082096-3).

36. Paulo Dante Coelho escreve: “A tarefa da ocupação econômica ou produtiva da Amazônia constitui, pois, um dos mais agudos desafios da geração brasileira atual. Ocupação que se pretenda seja executada valorizando as vocações naturais amplas da região, beneficiando e associando as populações da área aos frutos do progresso alcançado e ao mesmo tempo com o cuidado da preservação do seu ambiente ecológico. Funções que se considera viáveis e possíveis de um equacionamento ajustado ao longo do tempo e que resultarão, em última instância, do conhecimento mais aprofundado e sistemático da Amazônia em todas as suas singularidades e dimensões, compatíveis com as formas alternativas de intervenção nacional no setor público na região” (Estudos sobre o amanhã - A desconcentração econômica no Brasil, Ed. Resenha Tributária, 1978, p. 67).

A pergunta merece uma consideração adicional às realizadas na introdução do parecer. O artigo 4º fala em venda para “consumidores”, que, à evidência, não são consumidores “com projetos aprovados”, até porque não há como, consumidores pessoas físicas, aprovarem “projetos de consumo”.

Por outro lado, fala em “exportadores” brasileiros para a Zona Franca de Manaus, isto é, de outros Estados que, à evidência, tampouco têm projetos aprovados na Zona Franca de Manaus, pela Suframa, por não estarem lá situados.

O artigo 4º, portanto, tem uma abrangência que transcende as aprovações de projetos pela SUFRAMA, pois visa considerar qualquer operação para, da e na Zona Franca de Manaus, exportação, seja com projetos aprovados ou não<sup>37</sup>.

Pensar diferentemente levaria a uma outorga de competitividade “às avessas”, isto é, empresas de fora que vendessem para empresas ou pessoas físicas ou jurídicas estariam beneficiadas, e as da ZFM, que vendessem os mesmos produtos, por não terem projetos aprovados, seriam tributadas. Em vez de beneficiarem, os estímulos prejudicariam as empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

---

37. O Ministro Marco Aurélio de Mello, na ADIN n. 2348-9/DF esclarece: “A jurisprudência tem-se mostrado harmônica com essa óptica. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 310.1, o Relator, Ministro Sepúlveda Pertence, entendeu pelo conflito, com a Carta da República, de toda e qualquer norma que, no prazo de vinte e cinco anos, restrinja, reduza ou elimine favores fiscais existentes, como veio a ocorrer com a edição da Medida Provisória n. 2.037/24. Ao acompanhar Sua Excelência, considerando o conflito com a Constituição Federal de convênio que acabava por reduzir o “statu quo” fiscal da Zona Franca de Manaus, tive oportunidade de ressaltar: “Quando se alude a incentivo fiscal, estabelece-se a necessidade de preservação da prática fiscal tal como operada à época da promulgação da Carta.”

Assim, creio que procede a argumentação do nobre Relator no que aponta que há relevância jurídica para deferir-se a liminar, suspendendo-se os convênios, no que esses convênios implicaram modificação, repito, do “statu quo” existente no campo dos incentivos fiscais à época da promulgação da Carta”.

A este aspecto não foi insensível o eminente Ministro Castro Meira, ao dizer:

Ora, se era pretensão do Governo atrair o maior número de indústrias para a região e, conseqüentemente, criar postos de trabalho, gerar renda, atrair mão-de-obra, garantir a ocupação e o desenvolvimento econômico da área, reduzindo a dependência dos produtos importados, não é razoável concluir que o art. 4º do DL 288/67 tenha almejado beneficiar, tão somente, empresas situadas fora da ZFM.

Caso contrário, seria mais vantajoso para qualquer empresa, ao menos sob a ótica PIS e da COFINS, não fixar sede na Zona Franca de Manaus, o que atenta contra o espírito do 288/67, que objetivava, justamente, estimular o investimento na região<sup>38</sup>.

A resposta segue, portanto, a linha das respostas anteriores, vale dizer: na minha inteligência do artigo 4º do DL 288/67, não estão sujeitas à incidência do PIS/PASEP e COFINS, as vendas de produção própria para empresas ou consumidores situados na ZFM, independentemente do regime de apuração adotado pelo contribuinte.

**3.1. É correto afirmar que este entendimento se estende para as operações realizadas com produtos que estão sujeitos a incidência monofásica ou tributação concentrada, tributados por alíquotas diferenciadas do PIS e da COFINS?**

A resposta continua na esteira das anteriores. Equiparada a operação à exportação, que é o que justifica a não incidência ou desoneração, o regime monofásico ou de tributação concentrada é irrelevante. Qualquer que seja o regime, há desoneração do PIS e COFINS.

---

38. Resp 1276-540-AM (2011/0082096-3).

Lembro acórdão do ilustre Desembargador Catão Alves, que hospeda a tese de que é a operação que determina a desoneração, referindo-se, inclusive, à ADIN que sustentei oralmente perante o STF<sup>39</sup>, representando o Governo do Estado do Amazonas:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – DL N. 288/67, ART. 4º - MP N. 2.037-24/2000 – MERCADORIAS DE ORIGEM NACIONAL DESTINADAS AO CONSUMO E À INDUSTRIALIZAÇÃO NA ZONA FRANCA DE MANAUS – PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL–PIS E CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS – ISENÇÃO – EMPRESA VENDEDORA SITUADA NA ALUDIDA ZONA, QUE É ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO – DISCRIMINAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE. EMPOSSFÍ) 11. IDA DE.

1 – Suspensa, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2348-9, a eficácia da expressão “Zona Franca de Manaus”, inserta no art. 14, § 2º, I, da MP 2037-24/2000, e restabelecida a equiparação prevista no art. 4º do DL n. 288/67, ficou assegurada isenção da contribuição para o Programa de Integração Social-PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS em relação às vendas de mercadorias de origem nacional destinadas ao consumo e à industrialização na Zona Franca de Manaus, incluídas as que fazem empresas situadas na aludida Zona, embora área de livre comércio.

2- A exclusão de empresa situada na Zona Franca de Manaus do benefício fiscal em comento constitui discriminação inaceitável e viola o princípio da isonomia.

3- Apelação denegada.

4- Sentença confirmada<sup>40</sup>.

---

39. ADI 2348-9-DF.

40. AC 2001.32.00.008110-3/AM, Rel. Des. Fed. Catão Alves, 7ª. Turma do TRF da 1ª. Região, e-DJF1 DE 11/04/2008, p. 289.

A resposta, portanto, é no sentido de que o regime de incidência monofásica ou tributação concentrada sobre operação considerada de exportação e desonerada por imposição da lei suprema até 2023, é irrelevante. Não há qualquer tributação, em razão de um ou outro regime<sup>41</sup>.

**3.2. No caso, em sendo a adquirente órgão da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecido na ZFM, em razão da não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes do fornecimento de bens a tais entes também estarão desobrigadas de efetuar as retenções das ditas contribuições (PIS e COFINS) de que trata a Instrução Normativa 480/2004, cabendo nesta hipótese, apenas, a retenção do IRPJ e da CSLL?**

A resposta é singela. Não poderão reter, tais entidades, essas contribuições sociais.

---

41. Todo o presente parecer é voltado exclusivamente à ZFM e não à Amazônia Legal. Lembro voto do Ministro Marco Aurélio neste sentido (ADIN 2348-9-DF), ao limitar a concessão no processo cautelar da medida assecuratória, à Zona Franca de Manaus e não a Amazônia Legal, disse: “Senhor Presidente, é oportuna a ponderação feita pelo Ministro Moreira Alves. Penso que o cerne da questão está no envolvimento, em si, da Zona Franca de Manaus. Ela é que mereceu o tratamento e a proteção constitucionais. No caso, cuida-se, também, da Amazônia Ocidental e, ai, de áreas que extravasam àquela alcançada pela Carta de 1988.

Reajusto o voto para limitar a concessão da liminar, fazendo-o no tocante à referência contida no inciso 1 do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória no 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, onde se lê “na Zona Franca de Manaus”. Diria que essa questão talvez seja a mais importante no caso concreto, porque, relativamente ao artigo 32, poderíamos, ainda, argumentar com o esvaziamento da Zona Franca de Manaus. Aqui, não. Aqui, realmente retira-se um benefício que, na forma ressaltada pelo Ministro Nelson Jobim, foi constitucionalizado em 1988.

Reajusto, portanto, o voto para limitar a concessão da liminar à Zona Franca de Manaus”.

O art. 1º da IN. 480/04 não pode prevalecer sobre operação considerada imune, a meu ver, pela constitucionalização do DL 288/67, ou isenta, no dizer de muitos magistrados, pois representa retenção indevida<sup>42</sup>.

Está o artigo 1º da referida IN 480/04 assim redigido:

Art. 1º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.

À evidência, a regra não se aplica às operações desoneradas.

É de se lembrar que o § 2º do art. 14 da MP 2037/99, assim redigido:

---

42. Escrevi:

“O artigo 175 do CTN declara que a isenção corresponde à exclusão do crédito tributário com nascimento da obrigação correspondente. Na isenção, nasce, pois, a obrigação, sendo anulado o crédito, ou seja, o direito de a Fazenda receber o “quantum” da obrigação nascida. Na imunidade, não há nascimento da obrigação tributária e, por conseguinte, nem do crédito, que tem a mesma natureza daquela e a vedação ao poder de tributar é absoluta, razão pela qual a imunidade só pode ser concedida pela Constituição. A lei maior retira determinadas pessoas, relações ou situações do poder impositivo do Estado” (Comentários à Constituição do Brasil, 8º volume, Ed. Saraiva, 2ª. ed., 2000, p. 112/113).

§ 2º As isenções previstas no ‘caput’ e no parágrafo anterior não alcançam as receitas e vendas efetuadas:

I. a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio,

foi considerado inconstitucional<sup>43</sup>.

O eminente juiz federal Cleberon José Rocha, fazendo menção à ADIN que sustentei pelo Governo do Amazonas, ao confirmar as desonerações do COFINS e PIS em quaisquer operações mercantis com a Zona Franca de Manaus, declara:

Ocorre que, por meio de decisão proferida na ADI-MC 2348/DF, o STF suspendeu a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”, constante do dispositivo acima, conforme se vê da transcrição que segue:

‘ZONA FRANCA DE MANAUS – PRESERVAÇÃO CONSTITUCIONAL.

Configuram-se a relevância e o risco de manter-se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988: 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, pela prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. Suspensão de dispositivos da Medida Provisória n. 2037-24, de novembro de 2000.

(ADI-MC 2348/DF, Rel. Ministro Marco Aurélio, DJ de 07/11/2003, p. 81) .

Embora a ADIN tenha sido extinta por perda de objeto, pela reedição da norma pelas Medidas Provisórias 1.858, 1.991, 2.037, 2.113 e 2.158-35/2001, prevalece o entendimento no sentido de que os valo-

---

43. ADI-MC 2348/DF.

res resultantes de exportações devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS e, por extensão, em razão do disposto Decreto-lei n. 288/67 e nos arts. 40 e 92 do ADCT da CF/88, às operações destinadas à Zona Franca de Manaus (grifos meus)<sup>44</sup>.

A resposta, portanto, é que não poderão reter importâncias, a título de inexistente PIS/COFINS, em operações consideradas por farta jurisprudência (STF, STJ, TRF-1ª. Região e juízes federais) desoneradas - imune, ao meu ver, ou isentas, segundo outros.<sup>45</sup>

### **3.3. Em tal hipótese, está correto o entendimento de que, se a adquirente é uma pessoa jurídica, ela não terá direito a crédito?**

Tenho entendido que, nas isenções, os “créditos escriturais” poderiam ser aproveitados, pois o artigo 175 do CTN apenas exclui o “crédito tributário” e não a “obrigação tributária”. O STF, após ter acolhido a tese, recentemente, como atrás realcei, orientou-se, no concernente ao

---

44. Apelação Cível n. 2001.32.00.005580-0/AM.

45. O Ministro Joaquim Barbosa no AI 849.149-Amazonas não admitiu subida de recurso sob os seguintes argumentos:

“Sustenta-se, em síntese, a nulidade do acórdão que rejeitou os embargos de declaração, por violação dos arts. 5, XXXV e LV e 93, IX, da Constituição federal, e quanto ao mérito, a afronta aos arts. 40 e 92 do ADCT, mas para demonstrar essa afronta baseia sua tese em ampla legislação infraconstitucional (D.L. n. 288, MP. 2037, MP 2158, CTN e DL 291/67).

Inexiste a alegada ofensa aos arts .5º, XXXV e IV e 93, IX, da Constituição, pois o acórdão recorrido, ao julgar o recurso interposto, inequivocamente prestou jurisdição, tendo enfrentado as questões que lhe foram postas, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, e está devidamente fundamentado, ainda que com sua fundamentação não concorde a ora agravante.

Quanto à questão de fundo, o exame da tese ora levantada e a modificação do entendimento esposado pelo acórdão recorrido demandam necessariamente a análise e interpretação de legislação infraconstitucional, Dessa forma, eventual ofensa ao texto constitucional seria indireta ou reflexa, descabendo a interposição de recurso extraordinário.

Do exposto, nego seguimento ao agravo de instrumento”.

IPI, a não permitir direito a crédito de “obrigação tributária” anterior isenta, estando a matéria ainda colocada para reexame, em face de a matéria ter sido considerada de repercussão geral<sup>46</sup>.

Minha inteligência decorre, não só do disposto no CTN, mas na inclusão, na CF, do impedimento deste crédito apenas para o ICMS, e não para os demais tributos, consagrando, pois, a tese de que a isenção não elide a obrigação tributária e gera direito a crédito escritural<sup>47</sup>.

Curvo-me, entretanto, até eventual mudança, à orientação da Suprema Corte, de que a isenção – é este o entendimento para as desonera-

---

46. Escrevi:

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

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

Como se percebe, todas as 4 formas desonerativas implicam idêntica exclusão de ônus fiscal para o sujeito passivo da relação tributária, mas têm conformação jurídica distinta” (Direito Empresarial – Pareceres, 2ª. ed., Forense, 1986, p. 305).

47. Lembro que sobre o ICMS escrevi:

“A letra ‘a’ torna o ICMS para esta hipótese um imposto cumulativo. Com efeito, nascendo a obrigação tributária nas isenções, à evidência, a não-permissão de compensação do imposto incidente sobre as operações anteriores daquelas posteriores ou sobre a prestação de serviços torna o imposto cumulativo. Retrocede o sistema, voltando aos mecanismos das incidências plurifásicas anteriores à Emenda Constitucional n. 18/65.

É do conhecimento geral que há três formas clássicas de incidência. A multifásica, a monofásica e a não cumulativa. São técnicas de arrecadação e, por esta razão, não compõem o fato gerador das obrigações tributárias.

Excluir as isenções do princípio da não cumulatividade é, portanto, tornar para esta hipótese o ICMS um imposto cumulativo, salvo disposição em contrário de legislação ordinária.

Há a considerar ainda que o retrocesso no tratamento da matéria não ocorreu com a nova Constituição, mas vem da Emenda Constitucional n. 23/83, quando se cuidou, pela primeira vez, de retorno à cumulatividade” (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, tomo I, Ed. Saraiva, 2ª.ed., 2001, p. 448 a 451).

ções da Zona Franca pelos magistrados — não geraria direito a crédito. Teria direito apenas a crédito, se a operação anterior fosse tributada.

A resposta, portanto, é positiva. Pela atual orientação da Suprema Corte não gera direito a crédito, embora ainda sem pacificação jurisprudencial.

**3.4. Em razão da saída do bem não ser tributada, a empresa vendedora não poderá se creditar dos valores das contribuições incidentes nas aquisições dos insumos? Além disso, há algum outro crédito que não poderá ser tomado?**

A resposta é, no sentido de que, se a aquisição de insumos for tributada, poderá, à evidência, creditar-se e manter o crédito, ainda que a saída do produto final seja desonerada.

A única vedação constitucional ocorre para o ICMS, conforme o inciso II, do § 2º, do artigo 155, da CF, cujo texto repito:

Art. 155

.....

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

.....

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;....<sup>48</sup>.

---

48. André Mendes Moreira lembra que:

“O STF também assegurava o crédito do adquirente quando havia isenção do ICM. Para a Corte, a negativa do creditamento feriria não-cumulatividade tributária e, ademais, tornaria inócua a própria isenção concedida, pois o adquirente findaria pa-

Tenho para mim, entretanto, que qualquer aquisição de qualquer insumo para industrialização ou consumo na Zona Franca de Manaus está desonerada do PIS e COFINS, por força do art. 4º do DL 288/67 e 149 § 2º, inciso I, da CF. Não visualizo como possa haver aquisições com incidência, conforme a pergunta sugere, valendo tal resposta para a segunda parte da pergunta.

**4. Com base nos julgados e no “animus” do legislador, está correto o entendimento no sentido de que na venda interna, a receita bruta auferida por pessoa jurídica, seja industrial ou comercial, estabelecida na ZFM, decorrente da revenda de bens, nacionais ou importados, a outra pessoa jurídica também estabelecida na ZFM ou, até mesmo, para pessoa física/consumidor final ou órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecidos na ZFM, não está sujeita à incidência do PIS/PASEP e da COFINS, independentemente do regime de apuração adotado pelo contribuinte?**

A resposta é, rigorosamente, a mesma para a questão 3, ou seja, quaisquer que sejam os bens, nacionais ou importados, revendidos para empresas situadas na Zona Franca por outras empresas da ZFM, gozam do mesmo regime jurídico que os bens produzidos na ZFM, seja para pessoas jurídicas ou físicas<sup>49</sup>.

---

gando imposto sobre o produto isento. Outrossim, sustentou o STF que a isenção presunha a efetiva incidência da norma de tributação, gerando imposto a pagar em um primeiro momento que, pela atuação da regra isencional, seria dispensado ‘a posteriori’. Com base nessa interpretação, a isenção equivaleria ao pagamento do imposto, eis que seria forma extintiva do crédito tributário. Por todas essas razões, não se poderia, em atenção à não-cumulatividade, negar-se o crédito de ICM ao adquirente de produtos isentos” (A não cumulatividade dos tributos, Ed. Noeses, 2010, p. 133).

49. Vera Carla Nelson de Oliveira Cruz esclarece:

“Assim, na esteira dessas considerações, podemos, finalmente, concluir que a intangibilidade da Zona Franca de Manaus:

Se a venda de mercadorias de fora da Zona Franca de Manaus para a Zona Franca de Manaus é desonerada, como admitir a tributação sobre a comercialização, dentro da própria Zona Franca, de produtos recebidos com desoneração e que podem ser “reexportados” sem ônus tributário?

Lembre-se que o art. 1º do DL 288/67 fala em centro industrial, comercial e agropecuário, estando assim redigido:

Art. 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos<sup>50</sup>.

---

I. transpõe o raio de atuação do legislador infraconstitucional, alcançando o constituinte derivado, assegurando o mínimo de estabilidade e segurança para a consolidação do modelo desenvolvimentista nela incorporado; e

II. impede, em homenagem aos princípios constitucionais da Igualdade e do Devido Processo Legal, a desigualdade arbitrária da região. magistralmente apontada no julgamento da ADI-MC nº 2.348 pelo eminente Ministro Marco Aurélio.

Nesse panorama, pois, a preservação jurídica da Zona Franca de Manaus se impõe como garantia institucional, não apenas em homenagem à estabilidade das relações constituídas no seu âmbito, mas, principalmente, como instrumento de superação da desigualdade desproporcional regional e de resguardo do Pacto Federativo Brasileiro” (Tributação na Zona Franca de Manaus – comemoração aos 40 anos da ZFM, ob. cit. p. 452).

50. Monique Cruz explicita:

“O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida cautelar na ADIN nº 2.348-9, suspendeu a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”, contida no inciso Ido § 2º do artigo 14 da MP nº 2.037-24, de 23.11.2000, que revogou a isenção relativa à Cofins e ao PIS sobre as receitas de vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus.

Rogério Pires da Silva referindo-se à incidência das contribuições PIS e Cofins nas vendas destinadas à Zona Franca de Manaus, afirma que: ‘(...) nenhuma das duas contribuições sociais hoje incidentes sobre o faturamento das empresas — PIS (Lei Complementar nº 7/70 e Lei nº 9.715/98) e Cofins (Lei Complementar nº 70/91) — poderia incidir no faturamento decorrente das vendas para a Zona Franca de Manaus, eis que tais vendas são equiparadas à exportação para todos os efeitos fiscais. E não há dúvida de que a exportação está isenta daquelas contribuições — não obstante a legislação sempre

O respeitado juiz federal Vallisney de Souza Oliveira lembra que:

Assim, foi implantado um pólo de desenvolvimento na Amazônia, através do comércio de produtos importados e da implantação gradativa de um moderno parque industrial, com indústrias voltadas para atender não só à região, mas também e principalmente os grandes centros consumidores, que, sem os incentivos fiscais do DL n. 288/67, jamais seriam atraídas para a região diante das dificuldades de transportes e de outros obstáculos históricos, culturais e naturais.

A criação da Zona Franca de Manaus, que hoje representa 80% do PIB do Estado do Amazonas e cujo faturamento representa, em torno de 1.5% do PIB nacional, tornou a região mais competitiva, trazendo benefícios não só para a Capital, mas para o interior e para outros Estados da Região Norte.

Desse modo, tenho que o tratamento diferenciado dado pela MP n° 2158-35, ofende indiretamente a Constituição Federal, que tem por princípios a redução das disparidades entre as regiões do país e sociais, o desenvolvimento nacional e assegura a Zona Franca como área que goza de incentivos especiais (grifos meus)<sup>51</sup>.

Não se deve esquecer que a expressão “produtos importados” está vinculada ao art. 4º, que considera importação pela ZFM a compra de produtos nacionais, que são, portanto, “exportados” por empresas fora da ZFM, cuidando, inclusive, o artigo, de comércio e indústria.

A resposta, portanto, é que tais operações não estão sujeitas à incidência do PIS e COFINS, independente do regime de apuração.

---

tenha restringido indevidamente, em cada época, o quanto dispõe o art. 40 do ADCT e o comando do art. 4º do Decreto-lei n. 288/67. Em função disso, é juridicamente possível a recuperação, inclusive via compensação, do indébito recolhido aos cofres públicos a título de PIS e de COFINS sobre vendas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus” (*Tributação na Zona Franca de Manaus – comemoração aos 40 anos da ZFM*, ob. cit. p. 422/423).

51. Processo n. 20012.32.00005580-8.

**4.1. É correto afirmar que este entendimento se estende para as operações realizadas com produtos que estão sujeitos a incidência monofásica ou tributação concentrada, tributados por alíquotas diferenciadas do PIS e da COFINS?**

À luz da resposta dada à questão 4, é esta também igual à resposta dada à questão 3.1. Os argumentos lá apresentados estendem-se à resposta desta pergunta. Comércio e indústria estão beneficiados pelo regime jurídico da Zona Franca de Manaus. É a operação e não o regime do tributo (monofásico ou concentrado) que define a desoneração<sup>52</sup>.

Transcrevo trecho do voto do eminente Juiz Federal convocado Cleberon José Rocha:

Portanto, restou consignado no julgado embargado que “no benefício da exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS devem ser incluídos os valores resultantes de vendas de produtos por empresa localizada na Zona Franca de Manaus para outra da mesma localidade, sob pena de ofensa ao disposto no DL n. 288/67, dos arts. 40 e 92 do ADCT da CF/88, bem como ao princípio da isonomia (grifos meus)<sup>53</sup>.

Fala em vendas realizadas pelas empresas (comércio) e não apenas em bens industriais produzidos na ZFM.

A resposta é, portanto, que as desonerações estendem-se para qualquer regime de apuração.

A operação (vendas) é que justifica a desoneração e não o regime jurídico do tributo desonerado.

---

52. Não discutirei aqui a tese levantada por Paulo Bergstron Bonilha de que os regimes jurídicos monofásicos, cumulativos ou não cumulativos são técnicas e não princípios (A técnica da não cumulatividade do ICMS, Ed. Resenha Tributária).

53. Embargos de Declaração na Ap. Cível de n. 2001.32.00.005580-0/AM.

**4.2. No caso, em sendo a adquirente órgão da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecido na ZFM, em razão da não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes do fornecimento de bens a tais entes, elas também estarão desobrigadas de efetuar as retenções das ditas contribuições (PIS e COFINS) de que trata a Instrução Normativa 480/2004, cabendo nesta hipótese, apenas a retenção do IRPJ e da CSLL?**

A resposta é idêntica à que foi dada para o quesito 3.2. Se a operação é desonerada, não há por que reter o tributo na fonte.

É ampla a jurisprudência, embora também abrangente de outros aspectos abordados neste parecer<sup>54</sup>.

Não pode haver, pois, a retenção pretendida.

**4.3. Em tal hipótese, está correto o entendimento de que, se a adquirente é uma pessoa jurídica, ela não terá direito a crédito?**

Como na resposta à pergunta 3.3., é a resposta dada a este quesito. Isenta, a operação – embora pessoalmente entenda que a obrigação tributária é somente de exclusão de crédito (art. 175 do CTN) – não gera

---

54. TRF/2: AMS: 2003.51.01.002645-8/RJ (Rel. Des. Fed. Luiz Antônio Soares, 4ª. Turma Especializada do TRF da 2ª. Região, DJ de 28/04/2008, p. 163);

- TRF/3: AMS 2006.61.02.001989-3/SP (Rel. Juíza Eliana Marcelo, Turma Suplementar da 2ª. Seção do TRF da 3ª. Região, DJ de 25/06/2008);

- TRF/4: MAS 2005.72.05.004430-1/SC (Rel. Juíza Taís Schilling Ferraz, 1ª. Turma do TRF da 4ª. Região, DJ de 11/12/2004);

- TRF/5: AMS 2002.83.00.01561-9/PE (Rel. Des. Federal Paulo Machado Cordeiro, Quarta Turma do TRF da 5ª. Região, DJ de 13/02/2008, p. 49).

direito a crédito, na inteligência da Suprema Corte, embora ainda sujeita a reexame ou repercussão geral<sup>55</sup>.

**4.4. Em razão da saída do bem não ser tributada, a empresa vendedora não poderá se creditar dos valores das contribuições incidentes nas aquisições dos insumos? Além disso, há algum outro crédito que não poderá ser tomado?**

Resposta rigorosamente idêntica à 3.3., vale dizer, insumos tributados geram direito a crédito, mesmo nas saídas de produtos finais isentas; isentos não, à luz da ainda não pacificada jurisprudência do STF. Todo o problema reside em saber que tipo de insumos seriam tributados. Na minha inteligência da amplidão do art. 1º, aplicável a todas as operações da Zona Franca, do art. 4º do DL 288/67 que cuida das equiparações à exportações desoneradas, do art. 139 § 2º, inc. I da CF, que exclui qualquer incidência da COFINS e do PIS, cuja natureza jurídica é de contribuição social, não vislumbro a possibilidade de insumos tributados. Todos eles destinados para produção e ou revenda na ZFM para dentro ou para

---

55. Misabel Derzi lembra que:

“Alcides Jorge Costa cita Berliri para explicar que a existência de isenção ou não incidência provoca efeitos cumulativos, em especial quando ela se dá em fase intercalar: ‘Diz Berliri que a existência de isenções e a não utilização dos créditos proporcionais ao valor das mercadorias isentas, bem como a aplicação da regra ‘pro rata’ às deduções financeiras ocasiona efeitos cumulativos”.

A melhor doutrina e a jurisprudência uniforme, em respeito ao princípio da não cumulatividade, reconheceram o direito à dedução de uma quantia igual ao imposto que seria devido se não fosse a isenção ou a imunidade.

São vários os limites à recuperação dos tributos não cumulativos, a saber, não se aplicam as regras de recuperação ao IPI, por ausência de autorização expressa no texto da Constituição da República. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal vem até mesmo admitindo a concessão de crédito presumido, quando a operação anterior, sendo isenta, é seguida de uma operação tributada” (grifos do autor) (*Tratado de Direito Tributário*, coordenação minha com Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra Martins, Ed. Saraiva, 2011, p. 373/374).

fora da região, são desonerados. A meu ver, assim também entendem os Tribunais citados<sup>56</sup>.

Transcrevo, neste sentido, ou seja, da não tributação, decisão na Ação Ordinária/Tributária, do eminente Juiz Federal Vallisney de Souza Oliveira, em caso de empresa que obteve

receitas relativas ao fornecimento de insumos que fabrica na Zona Franca de Manaus para fabricante de bens finais também instalado na Zona Franca

que decidiu:

Ressalte-se que a ampliação da isenção de PIS e COFINS à Autora, que compete em desigualdade com as indústrias localizadas no resto do território nacional que fabricam os mesmos produtos e exportam-nos à ZFM, não representa violação ao art. 150 § 6º da Constituição Federal, que condiciona a instituição de isenções de tributos ao princípio da legalidade, e nem ao Código Tributário Nacional, que no art. 111, II, prevê expressamente que, nos casos de isenção, deve ser aplicada interpretação restritiva, já que, reconhecidamente, a operação inversa, a sua exclusão, é que ofende a Constituição da República e seus princípios.

Por tais fundamentos, JULGO PROCEDENTE o pedido de declaração de inexigibilidade das contribuições do PIS/COFINS sobre as receitas relativas ao fornecimento dos insumos que fabrica a Autora MICROSERVICE TECNOLOGIA DIGITAL DA AMAZÔNIA LTDA na Zona Franca de Manaus, para fabricante de bens finais também instalados na Zona Franca (grifos meus)<sup>57</sup>.

De insumos tratou. De insumos desonerados.

A resposta, portanto, é idêntica àquela dada à questão 3.4.

---

56. Todas as decisões elencadas neste parecer sinalizam na mesma linha.

57. Processo n. 20012.32.00.005580-0.

Tributada, pode-se creditar. Isenta, não<sup>58</sup>.

**5. Com base nos julgados e no “animus” do legislador, assim como ao considerarmos os objetivos que nortearam a criação da ZFM na década de 60, e nos determos na premissa que o desenvolvimento de uma região se dá não apenas com atividades de industrialização e comércio, mas que a prestação de serviços também é parte da cadeia produtiva de um Estado, está correto o entendimento de que as receitas auferidas pelo prestador de serviços estabelecido na ZFM, oriundas da prestação de serviços para uma empresa localizada na ZFM, não estão sujeitas à incidência do PIS/PASEP e da COFINS?**

**5.1. A desoneração acima citada também se aplica às receitas de prestações de serviços à pessoa física e/ou órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecidos na ZFM?**

**5.2. No caso, se o tomador de serviço for órgão da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecido na ZFM, em razão da não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes do fornecimento de serviços a tais entes, eles também estarão desobrigados de efetuar as retenções das ditas contribuições (PIS e COFINS) de que trata a Instrução Normativa 480/2004, cabendo nesta hipótese, apenas, a retenção do IRPJ e da CSLL?**

**5.3. Está correto o entendimento de que, se a adquirente é uma pessoa jurídica, ela não terá direito a crédito? Em razão da saída do serviço não ser tributada, a empresa vendedora não poderá se creditar dos valores das contribuições incidentes nas aquisições dos insumos necessários à prestação dos serviços? Além disso, há algum outro crédito que não poderá ser tomado?”**

---

58. Reitero que, a pedido do Ministro Marco Aurélio de Mello, como transcrito no início deste parecer, o crédito ou não em isenções, está com decisão pelo STF de ser matéria sujeita a repercussão geral para ser definitivamente julgada pelo STF.

As questões vinculadas ao bloco n. 5 merecem consideração paralela. Todas as decisões judiciais elencadas até o presente dizem respeito ao consumo, industrialização e agropecuária que estão expressamente nomeados no texto do DL 288/67, constitucionalizado pelo art. 40 do ADCT como de duração prorrogada pelo art. 92 do mesmo ato.

Não há referência expressa à prestação de serviços<sup>59</sup>.

Ocorre que, na ADI 2348-0 do Distrito Federal, em que meu escritório representou o Governo do Amazonas, contestamos a exclusão da ZFM dos benefícios da MP 2037-24/2000, cujo artigo 14 em seu § 2º, inciso I, assim determinava:

§ 2º As isenções previstas no ‘caput’ e no parágrafo anterior não alcançam as receitas e vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio; (...).

Ora, este próprio Decreto no inciso III ofertava benefícios de prestação de serviços a pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior, estando assim redigido:

---

59. A IN 404/04 considera serviços prestados por pessoa jurídica como insumos:

“A Instrução Normativa SRF nº 404/04 reafirmou o conceito de insumos, em seu artigo 8º, inciso I, alíneas b e b1:

‘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:

1. 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;

[...] (grifos meus)” (Tributação na Zona Franca de Manaus – comemoração aos 40 anos da ZFM, ob. cit. p. 199).

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1o de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

.....;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;  
... (grifos meus)<sup>60</sup>.

Na referida ADIN, todavia, foi considerada inconstitucional a limitação do § 2º do art. 14, inc. I, no concernente a ZFM, estabelecendo, portanto, que também prestação de serviços poderia ser beneficiada por incentivos.

Está assim concluído o acórdão, que reitero:

Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por unanimidade, após o Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator) ter reajustado a extensão de seu voto, limitando-o à Zona Franca de Manaus, deferiu a cautelar com eficácia ‘ex nunc’, quanto ao inciso I do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória n 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, para suspender a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”. Votou o Presidente. O Ministro-Relator, na seqüência dos trabalhos, chamou o processo à ordem, propondo complementação do julgamento. Deliberou o Tribunal, por unanimidade, conceder a liminar para, sem redução de texto, suspender a eficácia do artigo 51 da Medida Provisória n 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, relativamente ao inciso I do § 2º do artigo 14 quanto à expressão “na Zona Franca de Manaus”. O Senhor Ministro Carlos Velloso (Presidente) não votou nesta proposição de complementação do julgamento em virtude de sua saída ocasional. Plenário, 7.12.2000 (grifos meus)<sup>61</sup>.

---

60. ADIN 2348-0-DF.

61. ADIN 2348-0-DF.

Vale dizer, embora de forma indireta, admitiu que também prestação de serviços goza de estímulos assegurados pelo art. 40 do ADCT. Veja-se a redação da ementa do referido acórdão:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 2.348-9  
DISTRITO FEDERAL  
RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO  
REQUERENTE: GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS  
ADVOGADO PGE-AM - JORGE HENRIQUE DE FREITAS PINHO  
ADVOGADO: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
REQUERIDO: PRESIDENTE DA REPÚBLICA  
ZONA FRANCA DE MANAUS - PRESERVAÇÃO CONSTITUCIONAL.

Configuram-se a relevância e o risco de manter-se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988:

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

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

Suspensão de dispositivos da Medida Provisória n 2.037-24, de novembro de 2000<sup>62</sup>.

Isto me leva, na busca do espírito do legislador, a entender que também a prestação de serviços é objeto de proteção do artigo 40 do ADCT, como consequência da própria evolução da economia, que passou a privi-

---

62. STF, COORD. DE ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA, 07/12/2000, D.J. 07.11.2003, TRIBUNAL PLENO, EMENTÁRIO N° 2131 -2.

legiar, no correr das décadas de 60 até o presente, a prestação de serviços como fator de desenvolvimento de relevância indiscutível.

Na própria informática, hoje ganharam idêntica importância tanto a produção material do bem (hard) como a dos programas aplicados (soft), o que vale dizer comércio, indústria, agropecuária e prestação de serviços confundem-se no mesmo tratamento<sup>63</sup>.

Por outro lado, entendo que a constitucionalização das isenções do DL 288/67 implicou transformá-las em imunidades, visto que as desonerações constitucionais são imunidades e não isenções.

Isto me leva, pois, a concluir, como, de resto, o faz o STF na ADIN n. 2348, que a interpretação aplicável não pode ser aquela restritiva do art. 111 do CTN<sup>64</sup>, mas a mais abrangente, que busca o espírito do constituinte próprio das imunidades, de rigor, autênticas vedações absolutas ao poder de tributar. Não é uma renúncia fiscal, mas uma proibição ao poder de tributar.

Leia-se neste sentido o gráfico Acórdão do STF no REO 80.603-SP, do qual destaco o trecho relatado pelo Ministro Thompson Flores:

Papel de imprensa — ato inexistente — interpretação literal.

No são as dimensões (variáveis segundo o método industrial adotado) que caracterizam o papel para impressão. Ao contrário da isen-

---

63. Neste sentido, leia-se parecer meu intitulado PERMISSÃO DE USO DE DIREITOS AUTORAIS SÃO SERVIÇOS CONSIDERADOS COMO INSUMOS, QUE QUANDO TRIBUTADOS GERAM DIREITO A CRÉDITO NO REGIME JURÍDICO DO PIS/COFINS – DISCIPLINA CONSTITUCIONAL PARA AS EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS – PARECER (Tributação na Zona Franca de Manaus – comemoração aos 40 anos da ZFM, ob. cit. p. 177).

64. Está o artigo 111 do CTN assim redigido:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

ção tributária, cujas regras se interpretam literalmente, a imunidade tributária admite ampla inteligência (os grifos são nossos)<sup>65</sup>.

Assim sendo, parece-me defensável, embora tese nova perante os Tribunais, que o espírito do art. 40 do ADCT abranja também a prestação de serviços.

Por esta linha de raciocínio, entendo que as respostas que dei às questões 3 e 4 e subquestões aplicam-se, por inteiro, à prestação de serviços; de tal maneira, para a questão 5, considero não sujeitas à incidência do PIS/COFINS tais prestações; para a questão 5.1 aplica-se a desoneração à prestação realizada a pessoas físicas ou jurídicas situadas na ZFM; para a questão 5.2 não é devida a retenção do PIS/COFINS; e para questão 5.3 não haverá direito a crédito, se a prestação já vier desonerada e haverá se não vier.

Feitas tais considerações, concludo, sugerindo, todavia, que a consulente, para fazer valer as teses aqui expostas, procure amparo judicial, lembrando-se de que, concernente à prestação de serviços, a interpretação decorre do sistema de incentivos da ZFM e não de texto expresso, muito embora com o respaldo indireto da ADI 2348-DF. Neste caso, mais se demonstra imprescindível a tutela judicial.

Salvo melhor juízo, é a minha opinião sobre as questões formuladas.

S.M.J.

---

65. DJU de 24/05/79, p. 4090.

## JURISPRUDÊNCIA



## INTEIRO TEOR

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

XXXI – ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE  
2005.50.01.004481-9

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

### RELATÓRIO

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

Vieram os autos redistribuídos a esta Relatora.

É o relatório. Peço dia para julgamento.

SALETE MACCALÓZ

Relatora

XXXI – ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE  
2005.50.01.004481-9

VOTO

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

Não vislumbro, no entanto, a citada inconstitucionalidade.

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

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

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

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

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

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

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

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

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

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

Conforme leciona Aliomar Baleeiro<sup>2</sup>, em relação ao IPI o “o CTN escolheu, para fato gerador, três hipóteses diversas, ou momentos característicos da entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização”.

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

---

1. RE 586.496 AgR/RJ.

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

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

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

Nas palavras de Hugo de Brito Machado<sup>3</sup>:

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

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

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

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

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

---

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) atacadistas e cooperativas de produtores; ou

c) engarrafadores dos mesmos produtos;

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

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

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

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

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

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

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

Art. 154. A União poderá instituir:

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

(...)

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

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

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

É como voto.

SALETE MACCALÓZ

Relatora

EMENTA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

### ACÓRDÃO

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

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

SALETE Maria Polita MACCALÓZ

Relatora

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

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

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

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : FAZENDA PUBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADORA : MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO

AGRAVADO : JORGE DE MELLO RODRIGUES

ADVOGADO : JORGE DE MELLO RODRIGUES E OUTRO(S)

### RELATÓRIO

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

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

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

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

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

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

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

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

Dispensada a oitiva do agravado.

É, no essencial, o relatório.

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

## JURISPRUDÊNCIA

### EMENTA

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

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

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

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

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

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

Agravo regimental improvido.

### VOTO

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

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

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

## DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

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

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

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

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

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

3. Embargos de divergência acolhidos.”

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

Ainda nesse sentido, os seguintes julgados:

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

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

2. Agravo regimental não provido.”

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

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

PRESSUPOSTOS DO ART. 135 DO CTN. INADMISSIBILIDADE.

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

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

3. Agravo regimental não conhecido.”

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

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

4. Agravo regimental desprovido.”

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

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

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

(...)

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

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

5. Recurso especial não conhecido.”

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

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

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

#### DA INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 7/STJ.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

Relator

JURISPRUDÊNCIA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA

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

Números Origem: 4373465001 734396

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

Relator

Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ANTÔNIO AUGUSTO BRANDÃO DE ARAS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : JORGE DE MELLO RODRIGUES

ADVOGADO : JORGE DE MELLO RODRIGUES E  
OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA PUBLICA DO ESTADO DE SÃO  
PAULO

PROCURADORA : MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO

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

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : FAZENDA PUBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADORA : MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO

AGRAVADO : JORGE DE MELLO RODRIGUES

ADVOGADO : JORGE DE MELLO RODRIGUES E OUTRO(S)

CERTIDÃO

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

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

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

APELAÇÃO/REEXAMENECESÁRIO Nº 0012154-64.2000.4.03.6100/  
SP

2000.61.00.012154-0/SP

RELATOR : Desembargador Federal NERY JUNIOR

APELANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWA-  
DA

APELADO : ERICSSON TELECOMUNICACOES S/A

ADVOGADO : ALBERTO SANTOS PINHEIRO XAVIER

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

### EMENTA

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

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

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

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

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

5. Remessa oficial e apelação improvidas.

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

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

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

São Paulo, 15 de março de 2012.

Rubens Calixto

Juiz Federal Convocado

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

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

## RELATÓRIO

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

Houve contrarrazões (fls. 100/112).

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

É o Relatório.

### VOTO

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

Em nosso sistema constitucional, tem prevalecido o entendimento de que o tratado e a lei federal gozam da mesma hierarquia normativa, de modo que,

ao sabor da teoria dualista, prevalece a norma que for editada posteriormente, seja lei ou tratado.

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

E M E N T A: - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONVENÇÃO Nº 158/OIT - PROTEÇÃO DO TRABALHADOR CONTRA A DESPEDIDA ARBITRÁRIA OU SEM JUSTA CAUSA - ARGÜIÇÃO DE ILEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DOS ATOS QUE INCORPORARAM ESSA CONVENÇÃO INTERNACIONAL AO DIREITO POSITIVO INTERNO DO BRASIL (DECRETO LEGISLATIVO Nº 68/92 E DECRETO Nº 1.855/96) - POSSIBILIDADE DE CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM FACE DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - ALEGADA TRANSGRESSÃO AO ART. 7º, I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E AO ART. 10, I DO ADCT/88 - REGULAMENTAÇÃO NORMATIVA DA PROTEÇÃO CONTRA A DESPEDIDA ARBITRÁRIA OU SEM JUSTA CAUSA, POSTA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR - CONSEQÜENTE IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE TRATADO OU CONVENÇÃO INTERNACIONAL ATUAR COMO SUCEDÂNEO DA LEI COMPLEMENTAR EXIGIDA PELA CONSTITUIÇÃO (CF, ART. 7º, I) - CONSAGRAÇÃO CONSTITUCIONAL DA GARANTIA DE INDENIZAÇÃO COMPENSATÓRIA COMO EXPRESSÃO DA REAÇÃO ESTATAL À DEMISSÃO ARBITRÁRIA DO TRABALHADOR (CF, ART. 7º, I, C/C O ART. 10, I DO ADCT/88) - CONTEÚDO PROGRAMÁTICO DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT, CUJA APLICABILIDADE DEPENDE DA AÇÃO NORMATIVA DO LEGISLADOR INTERNO DE CADA PAÍS - POSSIBILIDADE DE ADEQUAÇÃO DAS DIRETRIZES CONSTANTES DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT ÀS EXIGÊNCIAS FORMAIS E MATERIAIS DO ESTATUTO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO - PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR DEFERIDO, EM PARTE, MEDIANTE INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. PROCEDIMENTO CONSTITU-

CIONAL DE INCORPORAÇÃO DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. - É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes.

SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em consequência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política. O exercício do *treaty-making power*, pelo Estado brasileiro - não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) -, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO. - O Poder Judiciário - fundado na supremacia da Constituição da República - dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do

controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já incorporados ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência.

PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em conseqüência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (“lex posterior derogat priori”) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.

TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR. - O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio *pacta sunt servanda*, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público. Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não podem, em conseqüência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno.

LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT, DESDE QUE OBSERVADA A INTERPRETAÇÃO CONFORME FIXADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. - A Convenção nº 158/OIT, além de depender de necessária e ulterior intermediação legislativa para efeito de sua integral aplicabilidade no plano doméstico, configurando, sob tal aspecto, mera proposta de legislação dirigida ao legislador interno, não consa-

## JURISPRUDÊNCIA

grou, como única conseqüência derivada da ruptura abusiva ou arbitrária do contrato de trabalho, o dever de os Estados-Partes, como o Brasil, instituírem, em sua legislação nacional, apenas a garantia da reintegração no emprego. Pelo contrário, a Convenção nº 158/OIT expressamente permite a cada Estado-Parte (Artigo 10), que, em função de seu próprio ordenamento positivo interno, opte pela solução normativa que se revelar mais consentânea e compatível com a legislação e a prática nacionais, adotando, em conseqüência, sempre com estrita observância do estatuto fundamental de cada País (a Constituição brasileira, no caso), a fórmula da reintegração no emprego e/ou da indenização compensatória. Análise de cada um dos Artigos impugnados da Convenção nº 158/OIT (Artigos 4º a 10).

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

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

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

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

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

“O dispositivo de lei ordinária que, no Brasil, pretendesse, dentro de certo domínio temático, determinar a prevalência hierárquica do trabalho sobre o

direito interno seria irrazoável e ocioso. Sobre o direito interno infralegal - decretos, portarias, instruções - o tratado prima em razão de sua própria estatura, indiscutidamente não inferior à das leis ordinárias. O aventado dispositivo não poderia, de outro lado, limitar ou condicionar a produção legislativa de nível igual ao seu próprio: a lei ulterior, hostil ao tratado, sobrepor-se-ia - em razão da norma *lex posterior derogat priori* - àquela anterior, e não menos ordinária, em que inscrita a insólita pretensão hierarquizante. Já uma lei complementar à Constituição, disciplinando quanto por esta tenha sido entregue ao seu domínio, pode, sem dúvida, vincular a produção legislativa ordinária ao respeito pelos tratados em vigor. Leias o artigo 98 do Código Tributário Nacional... Em tal quadro, a lei ordinária conflitante com tratado preexistente há de sucumbir, mas em razão de outro conflito: o que a contrapõe à lei complementar. Esta não se confunde com a própria carta constitucional, mas subjeta a lei ordinária inscrita em seu âmbito temático”.

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

Neste sentido, o seguinte precedente do Supremo Tribunal Federal:

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

2. Recurso especial não-provido.

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

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

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

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

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

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

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

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

Rubens Calixto

Juiz Federal Convocado

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

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

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

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

**EMENTA**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

11. Recurso especial não provido.

## ACÓRDÃO

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

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

Ministro Castro Meira

Relator

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

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

## RELATÓRIO

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

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

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

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É o relatório.

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

### **EMENTA**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

11. Recurso especial não provido.

**VOTO**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Rendimentos não expressamente mencionados

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

.....

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

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

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

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Veja-se, ainda:

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

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

E também o art. 13:

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

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

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

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

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

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

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

Diz ainda União em sua contestação:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

E prossegue o doutrinador:

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

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

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

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

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

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

Decidiu com acerto o acórdão recorrido.

Duas são as teses trazidas com o recurso especial:

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

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

Examino, na sequência, os dois questionamentos.

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É justamente o caso dos autos.

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

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

#### *ARTIGO VII*

##### *Lucros das empresas*

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

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

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

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

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

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

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

## ARTIGO XXI

### Rendimentos não expressamente mencionados

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

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

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

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

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

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

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

A tese é engenhosa, mas não convence.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Passa-se ao exame da alegação.

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

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

Até ai não há maiores questionamentos.

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

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

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

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

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

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

.....

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

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

.....

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

.....

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

.....

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

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

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

É como voto.

### **CERTIDÃO DE JULGAMENTO**

#### **SEGUNDA TURMA**

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

Número Origem: 200271000065305

PAUTA: 2802/2012

JULGADO: 2802/2012

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. MARIA CAETANA CINTRA SANTOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

### **AUTUAÇÃO**

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

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

### **SUSTENTAÇÃO ORAL**

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

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

### **CERTIDÃO**

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

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

### **VOTO-VISTA**

#### **O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS:**

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

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

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

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

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

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

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

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

A recorrida, instada a se manifestar, argui que:

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

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

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

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

O eminente Ministro relator negou provimento ao recurso especial.

Pedi vista dos autos para melhor examinar a matéria.

É, no essencial, o relatório.

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

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

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

### **CERTIDÃO DE JULGAMENTO**

#### **SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 20090198051-2

**PROCESSO  
ELETRÔNICO**

**REsp  
1.161.467/RS**

Número Origem: 200271000065305

PAUTA: 17/05/2012

JULGADO: 17/05/2012

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

### **AUTUAÇÃO**

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

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

### **CERTIDÃO**

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

### **Decisões monocráticas**

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

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO CAUTELAR 3.141 (344)

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

PROCED. :RIO DE JANEIRO

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

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

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

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

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

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

RÉU(É)(S) :UNIÃO

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

## DECISÃO

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

1. A Assessoria prestou as seguintes informações:

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

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Verbete nº 634

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

Verbete nº 635

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

6. Publiquem.

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

Ministro MARCO AURÉLIO

Relator

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

Ementas

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

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.661

ORIGEM :ADI - 4661 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PROCED. :DISTRITO FEDERAL

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

REQTE.(S) :DEMOCRATAS - DEM

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

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

ADV.(A/S) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

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

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

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

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

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

Recurso nº Voluntário

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

Sessão de 3 de agosto de 2011

Matéria DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Recorrente BENTELLER ESTAMPARIA AUTOMOTIVA

Recorrida 5ª TURMA DRJ CAMPINAS - SP

Assunto: Declaração de Compensação.

Ano-calendário: 1998

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

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

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

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

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

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

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

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

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

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

Reclamação procedente.

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

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

RECURSO ESPECIAL Nº 1.269.131/RS

RELATOR: MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES

RECORRENTE: FÁBRICA DE MÓVEIS FLORENSE LTDA.

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

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

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

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

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

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

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

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

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

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

(Ementa disponibilizada no DJe 17.04.2012).

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

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

4. Recurso especial não provido.

(Ementa disponibilizada no DJe 23.04.2012).

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

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 449.469

ORIGEM :RESP - 222820 - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

PROCED. :RIO DE JANEIRO

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

AGTE.(S) :ESTADO DO RIO DE JANEIRO

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

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

ADV.(A/S) : JOSÉ OSWALDO CORRÊA

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

EMENTA

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

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

2. Agravo regimental não provido.

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

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

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE CÍVEL Nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP

2002.61.00.005067-0/SP

RELATOR : Desembargador Federal MAIRAN MAIA

ARGÜENTE : ISO CHAITZ SCHERKERKEWITZ

ADVOGADO : GUSTAVO DE FREITAS e outro

ARGÜÍDO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : FERNANDO NETTO BOITEUX E ELYADIR FERREIRA BORGES

EMENTA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### ACÓRDÃO

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

São Paulo, 28 de março de 2012.

JURISPRUDÊNCIA

Mairan Maia

Desembargador Federal Relator

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

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

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 446.530

ORIGEM :AC - 200272000018482 - TRIBUNAL REGIONAL  
FEDERAL

PROCED. :SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

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

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

AGDO.(A/S) :MUNICÍPIO DE FLORIANÓPOLIS

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

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

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

TADOS POR TERCEIRO NÃO ABRANGIDOS PELA IMUNIDADE.  
AGRAVO IMPROVIDO.

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

II – Agravo regimental improvido.

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

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

REFERENDO NA MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.705

ORIGEM :ADI - 4705 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PROCED. :DISTRITO FEDERAL

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

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

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

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

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

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

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

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

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 586.482

ORIGEM :AMS - 200471000348579 - TRIBUNAL REGIONAL

FEDERAL

PROCED. :RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) :WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA

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

RECDO.(A/S) :UNIÃO

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

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

#### EMENTA

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

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

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

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

## JURISPRUDÊNCIA

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

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

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

vendedor oponível ao comprador.

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

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



