

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
COORDENADOR

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO IX - EDIÇÃO 35 - SETEMBRO 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 35 – Setembro 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

### **CLAINE CHIESA**

Mestranda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogada.

### **EDUARDO BOTELHO KIRALYHEGY**

Advogado no Rio de Janeiro.

### **FABIO LUIZ GOMES GASPAR DE OLIVEIRA**

Especialista em tributação de E&P, pós graduado em Direito do Estado e da Economia pela Fundação Getúlio Vargas e MBA em Gestão Empresarial em Tributação e Contabilidade pela Universidade Federal Fluminense.

### **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.

### **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 DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO PARA AS EMPRESAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO – TI E TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO – TIC <i>Claine Chiesa</i>	13
Introdução	13
1. Da legislação quanto à tributação sobre a folha de salários e a nova contribuição para as empresas de TI e TIC	14
2. Da retenção de 11% por parte dos tomadores de serviços – art. 31 da Lei n. 8.212/91, a que se submetiam as empresas de TI e TIC	19
3. Da nova regra de retenção trazida pela Lei n. 12.715/2012	33
Considerações finais	34
Referências	37
IMPOSSIBILIDADE DE SUPERPOSIÇÃO DAS REGRAS DE PRESCRIÇÃO DO CPC ÀS DO CTN: A NECESSIDADE DE REVISÃO DO RECENTE POSICIONAMENTO DO STJ E A INEXISTÊNCIA DE RECURSO REPETITIVO SOBRE A MATÉRIA <i>Eduardo Botelho Kiralybegy</i>	39
1. Introdução	39
2. Acórdão objeto de estudo: REsp 1.120.295/SP	40
3. Reserva de lei complementar para regulação da prescrição de créditos tributários	43
4. O caso do parágrafo 2º do artigo 8º da LEF. Aplicabilidade apenas após a vigência da LC 118/2005	49
5. Natureza jurídica da prescrição e seus diferentes efeitos para o direito civil e o direito tributário	53
6. A matéria não foi submetida ao rito do artigo 543-C do CPC	57
7. Conclusões	63
Referências	66

UMA ANÁLISE CRÍTICA SOBRE O PROJETO DE LEI FLUMINENSE N. 1.877/2012 – TFGP <i>Fabio Luiz Gomes Gaspar de Oliveira</i>	69
1. Introdução	69
2. Do enfrentamento dos vícios e inconstitucionalidades	70
3. Conclusão	85
A TRIBUTAÇÃO DE EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS <i>Maurício Pereira Faro</i>	87
<b>PARECER</b>	<b>91</b>
REGIME JURÍDICO DE ISENÇÕES CONCEDIDAS A PRAZO CERTO E SOB CONDIÇÕES (MP 470/94 E LEGISLAÇÃO DECORRENTE PARA TROCA DE PAR BONDS POR NTNS) – REGIME JURÍDICO DE MEDIDAS PROVISÓRIAS NÃO CONVERTIDAS, CUJAS RELAÇÕES LEGAIS NÃO FORAM DISCIPLINADAS POR DECRETOS LEGISLATIVOS – PARECER. <i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	93
<b>JURISPRUDÊNCIA</b>	<b>125</b>

## ARTIGOS



# **A DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO PARA AS EMPRESAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO – TI E TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO – TIC**

**Claine Chiesa**

## **Introdução**

O governo com intuito de implementar uma política de ajustes econômicos vem desonerando a folha de salários para determinados setores da economia, de modo que haja uma redução na carga tributária, com intuito de manter o desenvolvimento econômico e proporcionar a geração de empregos, amenizando os efeitos do atual estágio de dificuldades porque passam as empresas.

Dentre os setores beneficiados com a desoneração da folha de salários estão as empresas de Tecnologia da Informação – TI e Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC. A Medida Provisória n. 540/2011, convertida na Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011, trouxe nova contribuição em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. O governo afastou a então contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento e estabeleceu uma nova contribuição sobre a receita bruta das referidas empresas.

Assim, a partir de 1º de dezembro de 2011, a empresas que prestam exclusivamente os serviços de Tecnologia da Informação – TI e Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC, não estão mais obrigadas a recolher a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212/91. Em contrapartida, as respectivas empresas passaram a contribuir com a alíquota de 2,5% sobre o valor da receita bruta

auferida, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

A fim de implementar novas alterações, adveio a Medida Provisória n. 563, de 03 de abril de 2012, que dentre outras mudanças, estabeleceu nova alíquota para aquela contribuição substitutiva da patronal no importe de 2% sobre a receita bruta. Continuando as modificações, na conversão da referida medida provisória, a Lei n. 12.715, de 17 de setembro de 2012, trouxe mais inovações.

A nova contribuição nada obstante os benefícios que trouxe aos setores econômicos atingidos, deparou-se com o confronto da manutenção ou não do regramento da retenção de 11%, estipulada pelo art. 31 da Lei n. 8.212/91, que até então era aplicada para aqueles que prestavam serviços com cessão de mão de obra dos referidos setores. A Medida Provisória 540/2011 ao estabelecer a nova contribuição nada mencionou quanto à retenção, ficando sem qualquer disciplinamento até o advento da Lei n. 12.715 de 17 de setembro de 2012.

Nesse contexto, analisaremos essa nova contribuição com suas sucessivas alterações legislativas, bem como a dúvida vivenciada pelas empresas até o advento da Lei n. 12.715/2012, quanto ao regramento da retenção que as empresas de Tecnologia da Informação – TI e Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC estavam submetidas.

## **1. Da legislação quanto à tributação sobre a folha de salários e a nova contribuição para as empresas de TI e TIC**

A Lei n. 8.212 de 24 de julho de 1991 traz em seu art. 22, a contribuição a cargo da empresa e destinada à Seguridade Social. Fixa a contribuição patronal incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos (inciso I) e aos contribuintes individuais (inciso III), no importe de 20% (vinte por cento).

Nessa sistemática de recolhimento da contribuição patronal, as empresas que desenvolvem os serviços de Tecnologia da informação – TI e da Tecnologia e Comunicação – TIC, sujeitavam-se à referida exação, inclusive sofria a retenção, por parte da sua contratante ou tomadora de serviços, da alíquota de 11% (onze por cento) incidente sobre o valor total da nota fiscal emitida ou fatura de serviços, por imposição do art. 31 da Lei 8.212/91.

A Medida Provisória n. 540 de 02 de agosto de 2011 convertida na Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011, promoveu alterações na legislação tributária que atingiram as empresas de TI e TIC, desonerando a folha de salários, prevendo uma nova contribuição, com nova base de cálculo e alíquota, silenciando-se quanto ao regramento da retenção, vejamos:

Art. 7º - Até 31 de dezembro de 2012, a contribuição devida pelas empresas que prestam exclusivamente os serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, referidos no § 4º do art. 14 da Lei n. 11.774, de 2008, incidirá sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento).  
Parágrafo único. Durante a vigência deste artigo, as empresas abrangidas pelo **caput** não farão jus às reduções previstas no **caput** do art. 14 da Lei n. 11.774, de 2008.

A partir de 1º de Dezembro de 2011, as empresas que prestam exclusivamente os serviços de TI e TIC, passaram então a não mais recolher a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212/91, mas sim, a contribuir com a alíquota de 2,5% sobre o valor da receita bruta auferida, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Pelo dispositivo citado, as empresas de TI e TIC efetivamente foram beneficiadas com a substituição da contribuição patronal pela incidente

sobre a receita bruta. Na própria exposição de motivos<sup>1</sup> o governo claramente expôs o intuito de fomentar o crescimento dos referidos setores e incentivar a formação de relações de trabalho.

A Medida Provisória n. 540/2011 convertida na Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011, ao delimitar seu âmbito de abrangência às empresas que prestam exclusivamente os serviços de TI e TIC, faz referência ao disposto no § 4º do art. 14 da Lei n. 11.774, de 2008, que dispõe *in verbis*:

Art. 14: (...)

§ 4º Para efeito do caput deste artigo, consideram-se serviços de TI e TIC:

I - análise e desenvolvimento de sistemas;

II - programação;

III - processamento de dados e congêneres;

IV - elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos;

V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;

VI - assessoria e consultoria em informática;

VII - suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados; e

VIII - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

O art. 7º estabelece que serão abrangidas pela substituição que menciona, as empresas que desenvolvam os serviços de Tecnologia da Infor-

---

1. d) desonera a folha de pagamento das empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, bem como das indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro, visando à formalização das relações de trabalho e ao fomento das atividades de tais setores. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm)

mação – TI e Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC, cujas atividades desenvolvidas constam do § 4º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 2008.

A Lei n. 12.546/2011 que converteu a MP 540/11, estendeu o prazo de vigência da contribuição substitutiva:

Art. 7º - **Até 31 de dezembro de 2014**, a contribuição devida pelas empresas que prestam exclusivamente os serviços de Tecnologia da Informação (TI) e de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), referidos no § 4º do art. 14 da Lei n. 11.774, de 17 de setembro de 2008, incidirá sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento).

Posteriormente, nova medida provisória (Medida Provisória n. 563, de 03 de abril de 2.012), estabeleceu a contribuição substitutiva também ao setor hoteleiro:

Art. 45 - Os arts. 7º a 10 da Lei n. 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 7º - Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de dois por cento, as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei n. 11.774, de 2008, e as empresas do setor hoteleiro enquadradas na subclasse 5510-8/01 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE 2.0).”

E, por fim, a lei que converteu a MP 563/12 (Lei n. 12.715 de 17 de setembro de 2012), estendeu a diversos outros setores a substituição do pagamento da contribuição patronal incidente sobre a folha de salários

pela nova contribuição de 2,0% incidente sobre a receita bruta, além de trazer regramento sobre a retenção:

Art. 55 - A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações: Vigência e produção de efeito

“Art. 7º - Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento):

I - as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008;

II - as empresas do setor hoteleiro enquadradas na subclasse 5510-8/01 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0;

III - as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0.

(...)

§ 6º No caso de contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no caput, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços”.

Veja-se que diferentemente das outras normas trazidas anteriormente sobre a nova contribuição, a Lei n. 12.715 de 17 de setembro de 2012 inovando, trouxe uma regra de retenção para a nova contribuição.

Assim, da MP 540 de 02 de agosto de 2011 até o advento da Lei n. 12.715 de 17 de setembro de 2012, nada tinha sido disciplinado quanto à necessidade de retenção pelos contratantes ou tomadores de serviços,

previsão que existia somente na Lei n. 8.212/91 (contribuição patronal). Vejamos como ocorria a retenção pelos tomadores de serviços.

## **2. Da retenção de 11% por parte dos tomadores de serviços – art. 31 da Lei n. 8.212/91, a que se submetiam as empresas de TI e TIC**

Após estabelecer a contribuição patronal em seu art. 22, a Lei 8.212/91 prescreveu no art. 31, a obrigatoriedade da retenção da alíquota de 11% (onze por cento) por parte do contratante ou tomador de serviços, incidente sobre o valor total da nota fiscal emitida ou fatura de serviços, para todos os serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário.

As empresas que desenvolvem os serviços de TI e TIC, comumente o fazem mediante a cessão de mão de obra, sujeitando-se, portanto, à retenção da Lei n. 8.212/91:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.<sup>2</sup>

Essa era a sistemática imposta até o advento da Medida Provisória n. 540/2011 convertida na Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011, impondo-se aos tomadores de serviços, por meio do regime de substituição tributária, que promovessem a retenção de 11% sobre o valor total da

---

2. Redação alterada pela Lei 9.711/98, pela MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 e, finalmente, pela MP 449/2008, que foi convertida na Lei 11.941/2009.

nota fiscal ou fatura de serviço, quando a prestação do serviço é efetivada mediante a cessão de mão de obra.

Com a nova contribuição a que se submeteram as empresas de Tecnologia da Informação – TI e Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC, nada obstante os benefícios trazidos, deparou-se com o confronto da manutenção ou não da regra de retenção de 11%, do art. 31 da Lei n. 8212/91, que até então era aplicada para tais empresas.

A contribuição social incidente sobre a folha de salários encontra supedâneo no art. 195, inciso I, da Constituição Federal. Por sua vez, a Lei Federal n. 8.212/91, em seu art. 22, traz a contribuição a cargo das empresas no importe de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título.

A Lei Federal n. 8.212/91 em seu capítulo sobre a arrecadação e recolhimento das contribuições, inicialmente trouxe a responsabilidade solidária entre o contratante e o executor dos serviços. Posteriormente, houve a alteração do texto do art. 31 pela Lei n. 9.711/98, que com fundamento no art. 150, § 7º da CF/88, criou o pagamento antecipado da contribuição social devida pelas empresas prestadoras de serviço mediante cessão de mão-de-obra ou trabalho temporário, utilizando-se do regime de substituição tributária.

Com a redação do art. 31 da Lei n. 8.212/91, as empresas tomadoras de serviço foram obrigadas a proceder à retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra. A inovação, segundo o Poder Público, tinha por escopo evitar a evasão, pois empresas prestadoras de serviços não recolhiam a contribuição incidente sobre a remuneração dos segurados a seu serviço. Eis a justificativa da existência da antecipação do pagamento.

A empresa contratante passou, então, a ser responsável tributária, nos moldes da responsabilidade por substituição prescrita no art. 128 do CTN, tendo o dever de reter, mediante destaque na nota fiscal ou fatura

de serviço, o percentual de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e, posteriormente, repassar ao sujeito ativo da obrigação tributária.

Nada obstante a retenção havida pelo tomador do serviço, o próprio art. 31 em seus §1º e §2º da Lei n. 8.212/91, permite que o contratado realize a compensação do valor retido com o valor devido pelo mesmo, quando do recolhimento mensal da contribuição social. Depois de realizada a compensação mencionada, acaso a empresa cedente de mão de obra verificasse que havia saldo positivo em seu favor, crédito portanto, deveria proceder ao pedido administrativo de restituição.

Podemos verificar que o legislador estabeleceu a substituição tributária para a contribuição social devida pela empresa (sobre a folha de salários), determinando a retenção de 11% sobre o valor total da prestação de serviço, mediante destaque na nota fiscal ou fatura de serviço, com posterior compensação entre o valor retido e aquele que será objeto de pagamento pelo mesmo tributo.

Nesse cenário, tem-se uma sistemática de recolhimento antecipado da contribuição social por intermédio da substituição tributária para frente, já que a cobrança se dava de modo antecipado, ou seja, antes da ocorrência de sua hipótese de incidência, qual seja, o pagamento da folha de salários.

Destarte, não havia qualquer substituição da tributação da contribuição social em si, mas apenas uma antecipação do pagamento com posterior ajuste com o que seria devido pela empresa a título de contribuição social a cargo da empresa (20% sobre a folha de salários).

A par dessa não substituição da tributação, mas mera antecipação, frente à substituição da tributação sobre folha de salários trazida pela Medida Provisória 540/2011, temos que o dever de retenção pelo tomador de serviço, nos casos aludidos, não mais persistia após o advento da referida medida provisória e antes da Lei n. 12.715/2012.

A Medida Provisória 540/2011, em seu art. 7º, instituiu uma contribuição substitutiva para aquela então incidente sobre a folha de salários: a contribuição devida pelas empresas que prestam exclusivamente os serviços de tecnologia da informação – TI e tecnologia da informação e comunicação – TIC, referidos no § 4º do art. 14 da Lei n. 11.774, de 2008, incidirá sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, **em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**, à alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento).

Verifica-se que a contribuição terá como base de cálculo a receita bruta e a alíquota a incidir será de 2,5%. Essa contribuição, conforme **expressamente estabelecido** pela Medida Provisória, **substituirá** às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

A mencionada substituição significa que as empresas de TI e TIC não mais se sujeitarão ao recolhimento:

[...] vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei n. 9.876, de 1999).

Assim, embora houvesse a antecipação do pagamento da contribuição da folha sobre salários por meio do recolhimento/retenção de 11% sobre o valor total da nota fiscal ou fatura de serviço (base estimada), certo é que posteriormente havia o ajuste que se realizava sobre a folha de salários (base de cálculo da contribuição patronal).

Diferentemente, estabeleceu a MP 540/2011, que tratou de expressamente consignar a substituição da base de cálculo para o recolhimento das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991 (folha de salários), para passar a ser a receita bruta da empresa, trazendo nova contribuição e afastando a então vigente sobre a folha de salários.

Temos, por conclusão, repita-se, que naquele período (após a MP 540/11 e antes da Lei 12.715/12), as empresas de TI e TIC não estavam sujeitas ao pagamento da contribuição previdenciária prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei n. 8.212/91, nos termos nela prescrita, sendo substituída pela sistemática da MP 540, sendo, portanto, indevida qualquer retenção quanto à referida contribuição previdenciária pelos tomadores de serviços.

Em sede de decisão sobre pedido de tutela recursal, o desembargador Peixoto Junior da segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região assim se manifestou:

[...] presente também o requisito de lesão grave e de difícil reparação diante do desembolso de valores decorrente da retenção pelos contratantes de serviço de contribuição que nada por autoriza concluir seja devida, reputo preenchidos os requisitos do art. 558 do CPC e defiro o pedido de efeito suspensivo ao recurso.<sup>3</sup>

A fim de corroborar com o aludido entendimento, basta analisarmos o que ocorre com as Microempresas (ME) e as Empresas de Pequeno Porte (EPP) optantes pelo Simples Nacional que prestam serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada. Para essas, não há a reten-

---

3. Agravo de Instrumento n. 0011865-78.2012.4.03.0000/MS). Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Desembargador Relator Peixoto Junior. Julgado em 16 de julho de 2012.

ção previdenciária dos 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

A dispensa se encontra justamente na falta de compatibilidade entre os modos de recolhimento dos tributos devidos pelas empresas. A retenção em questão é regra geral e aplicada desde que possa haver compatibilidade com a sistemática de arrecadação de casos específicos, bem como com as previsões normativas havidas. Vejamos a decisão do Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO OPTANTES PELO SIMPLES. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA. PRECEDENTE DA 1ª SEÇÃO (ERESP 511.001/MG).

1. A Lei 9.317/96 instituiu tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, simplificando o cumprimento de suas obrigações administrativas, tributárias e previdenciárias mediante opção pelo SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições. Por este regime de arrecadação, é efetuado um pagamento único relativo a vários tributos federais, cuja base de cálculo é o faturamento, sobre o qual incide uma alíquota única, ficando a empresa optante dispensada do pagamento das demais contribuições instituídas pela União (art. 3º, § 4º).

2. O sistema de arrecadação destinado aos optantes do SIMPLES não é compatível com o regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei 8.212/91, **que constitui “nova sistemática de recolhimento” daquela mesma contribuição destinada à Seguridade Social. A retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212/91 e no percentual de 11%, implica supressão do benefício** de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas.

3. Aplica-se, na espécie, o princípio da especialidade, visto que há incompatibilidade técnica entre a sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária instituída pela Lei 9.711/98, que elegera as

empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, e o regime de unificação de tributos do SIMPLES, adotado pelas pequenas e microempresas (Lei 9.317/96).

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.<sup>4</sup> (Grifo nosso)

O ministro Teori Albino Zavascki citou em seu voto no Recurso Especial acima mencionado diversos julgados no mesmo sentido, que confirmam que a sistemática do Simples é diferente não se compatibilizando com a sistemática do recolhimento dos 11%:

Tal sistema de arrecadação é incompatível, conseqüentemente, com aquele outro regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei 8.212/91, que, conforme esclarece o próprio INSS em sua contestação (fls.53/71), se constitui numa “nova sistemática de recolhimento” daquela mesma contribuição destinada à Seguridade Social. Daí porque a retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212/91 e no percentual de 11%, além de implicar supressão do benefício de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas, importaria arrecadação do mesmo tributo.

Comparando o caso em tela ao do SIMPLES, percebe-se evidente similitude entre ambos, na medida em que, nas duas hipóteses, em lugar da retenção de 11%, passou-se a computar um determinado percentual sobre o faturamento e exigir o valor correspondente diretamente da empresa contribuinte/prestadora de serviços, ocorrendo, consoante os termos utilizados pelo próprio STJ, evidente “incompatibilidade técnica” entre

---

4. Recurso Especial n. 1.112.467 - DF (2009/0045520-0). Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça. Ministro Relator Teori Albino Zavascki. Julgado em 12 de agosto de 2009.

a retenção ordinária e o recolhimento diferenciado de tributo incidente sobre o faturamento.

A mencionada “incompatibilidade técnica” reside no fato de que, enquanto no regime ordinário de recolhimento (que inclui a retenção de 11%) é considerada uma mera estimativa da base de cálculo, no regime diferenciado estabelecido pela nova contribuição, a base de cálculo é verificável de plano.

Isto é, no regime ordinário, é estimada uma proporção entre o valor da nota fiscal e a base de cálculo (de modo a determinar a retenção em percentual inferior à alíquota da contribuição ao INSS), enquanto que, no caso em tela (assim como no do SUPERSIMPLES) a base de cálculo (faturamento) não é estimada, mas sim real.

É por tal motivo que se diz incompatível a aplicação da retenção em operações realizadas pelas empresas de TI e TIC, pois tal medida levaria em consideração apenas uma estimativa da base de cálculo, enquanto que, pela nova contribuição, esta é auferível de plano, não havendo que se falar em simples estimativa.

Neste cenário, portanto, não há plausibilidade técnica e jurídica para se estabelecer retenção de valor meramente estimado, visto que o valor do tributo é verificável *prima facie*, motivo pelo qual a retenção não mais pode persistir.

Deveras, pela antiga sistemática havia o recolhimento antecipado sobre o valor bruto das notas fiscais emitidas, compensando-se com o valor efetivamente recolhido pela empresa sobre a folha de salários. Com a nova sistemática, o recolhimento comporta uma única base de cálculo.

Na mesma linha de raciocínio constante do acórdão citado, destacamos o princípio da especialidade, de modo que prevalece apenas a sistemática da MP 540/2011, que trouxe tratamento diferenciado e especial para empresas de TI e TCI, unificando o modo de recolhimento para não mais incidir sobre a folha de salários para incidir sobre a receita bruta.

## **2.1. Ausência de previsão legal determinando a retenção da nova contribuição pelos tomadores de serviços até o advento da Lei n. 12.715/2012**

Em regra, a responsabilidade do recolhimento dos tributos recai sobre os seus sujeitos passivos, entretanto, esse regramento cede para os casos em que a lei estabelecer normas de substituição tributária, como é o caso da retenção ora abordada, em que pessoa diversa do contribuinte se responsabiliza pelo recolhimento do tributo.

O art. 121 do CTN prescreve quando pessoas diversas do contribuinte podem ser consideradas sujeito passivo de obrigação tributária:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

PAULSEN, citando MORAES, leciona que “Em relação ao responsável tributário, o vínculo surge da lei específica e não da lei que define o fato gerador da obrigação tributaria”<sup>5</sup>.

O art. 128 do CTN também disciplina o tema, determinando que, para atribuir responsabilidade tributária a terceiros, se faz necessário que seja promulgada lei:

---

5. PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 907. Apud MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 1995. v. 2, p. 286.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode 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.

PAULSEN, citando MARTINS, comenta o dispositivo *supra* afirmando que a disposição legal para estender a responsabilidade tributária deve ser expressa e clara:

[...] esta escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalina exposta na lei. Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentado, não pode ser aceita, diante da nitidez do dispositivo, que exige deva a determinação ser apresentada “de forma expressa”.<sup>6</sup>

A Medida Provisória 540/2011 ao estabelecer a nova contribuição nada mencionou quanto à retenção pelos tomadores dos serviços, ficando sem qualquer disciplinamento até o advento da Lei n. 12.715 de 17 de setembro de 2012.

Assim, conjugando ambas as premissas fixadas a partir dos dispositivos legais citados, i) a contribuição implementada pela Lei 12.546/11 é diversa da prevista na Lei 8.212/91, e esta veio a ser substituída; e ii) a obrigação de retenção deve ser expressamente prevista em Lei, conclui-se que, inexistindo norma alguma que obrigue os tomadores de serviço a realizar a retenção da nova contribuição sobre o faturamento, inexistente a possibilidade de se reconhecer a substituição tributária quanto à mencionada contribuição e, conseqüentemente, não há que se falar em retenção.

---

6. PAULSEN, Leandro, *op. cit.*, p. 930, *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2, p. 215-216.

A norma que determina a retenção das contribuições sobre a folha de pagamento, que incidia antes da nova contribuição não é aplicável a esse novo tributo, já que a mencionada substituição tributária não contempla a contribuição sobre a receita bruta, da qual empresas de TI e TIC são sujeitos passivos.

O art. 31 da Lei 8.212/91, no capítulo que regulamenta a arrecadação e recolhimento das contribuições, determinou a retenção de 11% do valor das notas fiscais de prestação de serviços:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5o do art. 33 desta Lei.

Percebe-se, portanto, que a norma de retenção acima transcrita não é aplicável à contribuição objeto da Lei 12.546/11, incidente sobre o faturamento à alíquota de 2,5%, mas apenas à contribuição ordinária, prevista na Lei 8.212/91.

Ao analisarmos o dispositivo acima com o §1º, verificamos claramente que esse associa a retenção de 11% à contribuição incidente sobre a folha de pagamentos – na medida em que inclusive admite a compensação entre ambos – percebe-se ainda mais claramente que a norma de retenção em comento diz respeito exclusivamente à contribuição estatuída pela Lei 8.212/91. Logo, inexistente norma que determine a retenção da contribuição incidente sobre a receita bruta:

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, **poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa ce-**

**dente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados.**

E ainda sequer podemos cogitar na possibilidade de se entender que poderia haver simplesmente uma redução do valor da retenção. A situação seria um despautério, pois estar-se-ia diante da adoção de duas medidas que não se encontram previstas em Lei: além de realizar retenção se valendo de norma aplicável apenas a tributo diverso, o faria utilizando de percentual diverso do previsto na mencionada lei, não se podendo falar, portanto, em retenção nem mesmo no percentual de 2,5% ou 2%.

Destarte, não se tinha a aplicação da regra de retenção, diante da evidente ausência de previsão legal para se obrigar a realização da retenção até o advento da Lei n. 12.715/2012.

## **2.2. Impossibilidade de retenção sobre pagamentos realizados referente a tributo do qual o sujeito não é mais contribuinte**

Vimos que a Lei 12.546/11 (conversão da MP 540/11), ao estabelecer a contribuição de 2,5% sobre a receita bruta das empresas de TI e TIC, afastou essas da sujeição passiva da contribuição prevista no art. 22 da Lei 8.212/91, na qual o art. 31 previa a retenção de 11%, pelo fato de que a nova contribuição veio em substituição da anterior.

As empresas que atuam exclusivamente nos ramos de TI e TIC tornaram-se contribuintes da nova contribuição e, a partir da égide da nova Lei, deixaram de ser contribuintes da contribuição patronal. Igualmente não podem os pagamentos a si destinados sofrer retenção referente à antiga contribuição, tendo em vista que o substituído tributário, necessariamente, deve ser contribuinte do tributo objeto de substituição.

O art. 128 do CTN determina que a substituição tributária sempre exclui a responsabilidade do contribuinte, ou lhe atribui responsabilidade

de em caráter meramente supletivo, de modo que as normas de substituição sempre devem afetar pessoas que são contribuintes do tributo em questão:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode 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.

Ademais, o §1º do art. 31 da lei 8.212/91 autoriza compensar o valor retido (de 11% da nota fiscal) apenas com o valor devido a título de contribuição incidente sobre a folha, entretanto, como as empresas de TI e TCI não mais são contribuintes do aludido tributo, não tem como realizar a referida compensação, o que acarretaria prejuízos teratológicos:

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, **poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados.**

O novo tributo, incidente sobre a receita bruta, é inconfundível com a contribuição sobre a folha de pagamento. A prescrição da retenção da Lei n. 8.212/91 refere-se a antecipação da contribuição sobre a folha de pagamento. Assim, não se pode simplesmente manter o dever de reter porque as empresas de TI e TIC já foram contribuintes de tal exigência ou porque a nova exigência seria provisória.

Portanto, uma vez que não incide nas operações realizadas pelas empresas de TI e TIC a contribuição cuja retenção é regulamentada pela Lei 8.212/91, tal medida (de retenção) não pode ser adotada relativamen-

te aos pagamentos realizados a elas, sob pena de se lhes atribuírem ônus desproporcional, consistente em constante descapitalização indevida à monta de 11% sobre o seu faturamento.

### **2.3. Impropriedade da retenção que ao final acaba onerando a empresa se afastando do benefício a que pretendeu a lei**

Outro aspecto que a toda evidência desnatura a ideia de manutenção da retenção no período mencionado (após a MP 540/11 até a Lei n. 12.715/12) é a oneração que se queria impor às empresas, afastando-se dos objetivos propostos pela lei de desonerar a folha de salários e, consequentemente, a carga tributária.

Conforme já exposto, o art. 31 da Lei n. 8.212/91, em seus parágrafos primeiro e segundo, prescrevem, respectivamente, que o valor retido deverá ser compensado com o devido pela empresa cedente de mão de obra quando do recolhimento mensal da contribuição social e, que no caso de não se efetivar a compensação integral do valor retido antecipadamente, o saldo remanescente será objeto de restituição.

A MP 540/2011 e nem a lei que trouxe sua conversão trouxe qualquer menção a regra de retenção e, consequentemente, de eventual compensação, o que reforça que as sistemáticas de recolhimento não se comunicam.

Ocorre que, o entendimento adotado pelo Fisco até o advento da Lei n. 12.715/12, qual seja, de manutenção da retenção de 11%, agravou ao invés de beneficiar as empresas de TI e TIC.

Ao final do período para apuração do montante correspondente aos 2,5% / 2,0% sobre o valor da receita bruta a que tem como obrigação as referidas empresas, e confrontando com as retenções havidas de 11% sobre os valores das notas fiscais emitidas se constatará três situações (i) valor retido superior ao valor devido sobre a receita bruta; (ii) valor retido

menor que o valor devido sobre a receita bruta e (iii) valor retido que se iguala ao valor a ser recolhido.

Em tais situações remanesceu prejudicial quando o valor retido foi superior àquele devido sobre a receita bruta (o que comumente estava ocorrendo nas empresas), já que a Lei n. 12.546/11 que estabeleceu a substituição da base de cálculo para o recolhimento das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, fixou à alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento), e não fez previsão de compensação.

Não havendo a possibilidade de fazer compensação e com o entendimento sobre a necessidade da retenção sobre os pagamentos realizados às empresas na alíquota de 11%, vamos verificar que o valor retido supera o quádruplo do valor que deveria ser recolhido a título do novo tributo, no equivalente a 8,5% de seu faturamento global, ou seja, tal medida leva à indisposição financeira afetando os recursos financeiros das empresas, o que consiste em evidente lesão aos primados da capacidade contributiva e da vedação à tributação com efeito de confisco.

Nem se diga que o saldo retido a maior em confronto com o valor efetivamente devido poderá ser objeto de restituição, já que atualmente essa restituição não acontece nos termos preconizados pelo texto constitucional, ou seja, imediata e preferencial (art. 150, § 7º da CF).

Verifica-se, portanto, que esse absurdo entendimento do Fisco de manter a retenção de 11% após o advento da MP 540/11 e antes da Lei n. 12.715/12, fere frontalmente as garantias do contribuinte e vai na contramão da direção das políticas governamentais de fomentar o crescimento dos referidos setores e incentivar a formação de relações de trabalho.

### **3. Da nova regra de retenção trazida pela Lei n. 12.715/2012**

Já vimos que o art. 31 da Lei n. 8.212/91 fixou a obrigação imposta aos tomadores de serviço de procederem a retenção de 11% (onze por

cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, devendo recolher o mesmo aos cofres públicos em nome da empresa cedente da mão de obra.

A justificativa para privar o contribuinte do recebimento do valor integral com a antecipação do pagamento da contribuição patronal, era o de se evitar a evasão, pois empresas prestadoras de serviços não recolhiam a contribuição incidente sobre a remuneração dos segurados a seu serviço.

Como a MP 540/11 desonerou a folha de salários, estabelecendo contribuição substitutiva à patronal e incidente sobre a receita bruta, tem-se, como já se expôs, que não tinha cabimento a regra de retenção.

Nada obstante isso, e por certo cedendo às pressões de uma política cada vez mais intensa e direcionada ao pagamento antecipado do tributo, por comodidade e facilidade para a fiscalização, mesmo para essa nova contribuição, a Lei n. 12.715/12 estabeleceu:

§ 6º No caso de contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no caput, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Destarte, o advento da referida lei confirma que efetivamente antes de sua vigência e após a MP 540/11 que estabeleceu a nova contribuição incidente sobre a receita bruta em substituição à contribuição patronal, não havia que se falar em obrigação por parte dos tomadores de serviços em proceder à retenção como entendia o Fisco.

## **Considerações finais**

A substituição da contribuição patronal prevista na Lei 8.212/91 (20% sobre folha de salários) pela nova contribuição contemplada pela

MP 540/11 (2,0% sobre a receita bruta) para as empresas de Tecnologia da Informação – TI e Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC e, que, depois se estendeu para outros setores, teve por objetivo a implantação de políticas governamentais para fomentar o crescimento de determinados setores e incentivar a formação de relações de trabalho.

Entretanto, as sucessivas edições de medidas provisórias e leis sobre o mesmo assunto, demonstram que o governo ao invés de colocar em prática uma política governamental planejada e consentânea com o sistema jurídico tributário vigente, assim não o fez, criando confusões na aplicabilidade da legislação aos contribuintes.

Isso ocorreu, por exemplo, com a regra de retenção que era prevista pela Lei n. 8.212/91 para a contribuição patronal. A Medida Provisória n. 540/2011, convertida na Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011, ao estabelecer nova contribuição em substituição à patronal nada mencionou quanto à necessidade de retenção, permanecendo o entendimento do Fisco pela manutenção, embora não se coadunasse com a nova sistemática de recolhimento.

As empresas TI e TIC passaram a não mais ser sujeito passivo da contribuição patronal, de modo que os pagamentos a si destinados não podiam sofrer retenção referente a essa contribuição, tendo em vista que o substituído tributário, necessariamente, deve ser contribuinte do tributo objeto de substituição.

Além do que, a hipótese de incidência do tributo e a regra da retenção se perfaziam em normas jurídicas distintas que, no caso, não podiam conviver. Embora houvesse a antecipação do pagamento da contribuição da folha sobre salários por meio do recolhimento/retenção de 11% sobre o valor total da nota fiscal ou fatura de serviço, quando a prestação do serviço era efetivada mediante a cessão de mão de obra, com posterior ajuste, a base do recolhimento ainda se perfazia sobre os 20% da folha de salários.

Diferentemente, estabelecia a Lei 12.546/2011, que tratou de expressamente de consignar a substituição da base de cálculo para o recolhimento das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a receita bruta.

Deveras, pela antiga sistemática havia o recolhimento antecipado sobre o valor bruto das notas fiscais emitidas, compensando-se com o valor efetivamente recolhido pela empresa sobre a folha de salários. Com a nova contribuição, o recolhimento comportava uma única base de cálculo, qual seja, a receita bruta, com aplicação da alíquota de 2,5%, atualmente de 2,0%.

No entendimento adotado pelo Fisco, a nova contribuição não teria o condão de recuperar as empresas de TI e TIC para que retomassem seu nível de atividade e crescimento. Acaso, fosse para manter a retenção e mais os 2,0% sobre a receita bruta, a carga tributária teria aumentado e não trazido benefício para o setor como consta na exposição de motivos da MP 540/11<sup>7</sup>, já que o objetivo era desonerar e não agravar a situação do setor de TI e TIC.

Ainda que fugindo do objetivo inicial de se ter criado a regra de retenção para a contribuição patronal (evasão) e impor uma privação ao contribuinte de pronto recebimento do valor total dos serviços, o legislador criou por meio da Lei n. 12.715/2012, uma regra de retenção para a nova contribuição incidente sobre a receita bruta e substitutiva da patronal. Tal fato confirma que efetivamente antes de sua vigência e após a MP 540/11, não havia que se falar em obrigação por parte dos tomadores de serviços em proceder à retenção como entendia o Fisco, no importe

---

7. d) desonera a folha de pagamento das empresas que prestam serviços de tecnologia da informação – TI e tecnologia da informação e comunicação – TIC, bem como das indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro, visando à formalização das relações de trabalho e ao fomento das atividades de tais setores; [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm)

de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

## Referências

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

DIAS, Eduardo Rocha. Empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra e a retenção de percentual do valor da fatura determinada pela Lei 9711/98: aspectos controvertidos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuição Previdenciária – retenção sobre remuneração relativa à cessão de mão de obra*. São Paulo: Dialética, 1999.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Análise da retenção na fonte das contribuições devidas à seguridade social sobre a folha de salários. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuição Previdenciária – retenção sobre remuneração relativa à cessão de mão de obra*. São Paulo: Dialética, 1999.

PAULSEN, Leandro, *ibid*, p. 930, *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2, p. 215-216.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 907. *Apud* MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 1995. v. 2, p. 286.



# IMPOSSIBILIDADE DE SUPERPOSIÇÃO DAS REGRAS DE PRESCRIÇÃO DO CPC ÀS DO CTN: A NECESSIDADE DE REVISÃO DO RECENTE POSICIONAMENTO DO STJ E A INEXISTÊNCIA DE RECURSO REPETITIVO SOBRE A MATÉRIA

Eduardo Botelho Kiralyhegy

## 1. Introdução

O presente trabalho, de cunho meramente dogmático, busca empreender análise crítica da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) nos autos do Recurso Especial (“REsp”) n. 1.120.295/SP, relatado pelo i. Ministro Luiz Fux e submetido ao crivo da Primeira Seção daquele Sodalício, nos termos artigo 543-C do CPC, em 15.05.2010.

Embora pouco comentadas pela doutrina especializada, questões por demais relevantes foram abordadas naquela ocasião. Com efeito, a matéria que ensejou a afetação do julgamento à Primeira Seção do STJ, e conferiu ao especial o status de recurso representativo de controvérsia, referia-se ao termo inicial do prazo de prescrição no caso de débitos tributários declarados e não pagos pelo contribuinte.

Nada obstante, ponto de igual ou maior importância foi igualmente debatido: o termo *ad quem* do prazo prescricional de créditos tributários. Em síntese, no entender do relator, acompanhado à unanimidade pelos demais integrantes da Primeira Seção, interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (“CTN”) e do Código de Processo Civil (“CPC”) sustentaria a assertiva segundo a qual a interrupção do lustro prescricional retroagiria à data da propositura da execução fiscal. É dizer: ainda que a citação pessoal do devedor, ou o despacho que a ordenou,

tenha ocorrido após o quinquênio legal, a data do ajuizamento determinaria o transcurso ou não do prazo prescricional.

A subversão das regras postas no CTN para interrupção da prescrição, *de per si*, bastaria à censura do entendimento vergastado no Resp n. 1.120.295/SP. Todavia, por conta da aplicação pouco cautelosa da Lei dos Recursos Repetitivos, os efeitos daquele julgado têm sido ainda mais devastadores, na medida em que aplicado como se todas as matérias nele tratadas fossem repetitivas, quando apenas o apelo concernente ao termo *a quo* do prazo prescricional no caso de tributos declarados e im pagos foi considerado representativo de controvérsia e, por consequência, dotado dos efeitos extraprocessuais do artigo 543-C do CPC.

O presente trabalho, para cujo desenvolvimento são indispensáveis o necessário aprofundamento dogmático e a análise técnica do instituto da prescrição em matéria tributária, presta-se a confrontar o entendimento sufragado pelo STJ nos autos do citado Resp n. 1.120.295/SP e a alertar os aplicadores da lei para a extensão e o alcance das matérias decididas à luz do artigo 543-C do CPC, notadamente as analisadas no aresto em comento.

## **2. Acórdão objeto de estudo: REsp 1.120.295/SP**

Destrinchando-se o conteúdo do REsp 1.120.295/SP<sup>1</sup>, publicado no Diário da Justiça Eletrônico (“DJe”) de 27.05.2010, nota-se que a ação de

---

1. *PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE O FISCO COBRAR JUDICIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (IN CASU, DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS). PAGAMENTO DO TRIBUTO DECLARADO. INOCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. CANCELAMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECLARADA. PECULIARIDADE: DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS QUE NÃO PREVÊ DATA POSTERIOR DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, UMA VEZ JÁ DECORRIDO O PRA-*

execução fiscal foi proposta antes de decorrido o prazo prescricional para cobrança do crédito tributário, no entanto, o despacho inaugural e citação do devedor ocorreram após sua fluência. Diante de tal cenário, entendeu o Ministro relator, acompanhado pelos demais, que o marco interruptivo da prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo. Nas palavras do relator:

Ademais, o *Codex* Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositu-

---

*ZO PARA PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL A PARTIR DA DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.*

(...)2. *A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis: (...)*

13. *Outrossim, o exercício do direito de ação pelo Fisco, por intermédio de ajuizamento da execução fiscal, conjura a alegação de inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).*

14. *O Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional. (...)*

16. *Destarte, a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN.*

17. *Outrossim, é certo que “incumbe à parte promover a citação do réu nos 10 (dez) dias subseqüentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário” (artigo 219, § 2º, do CPC).*

18. *Conseqüentemente, tendo em vista que o exercício do direito de ação deu-se em 05.03.2002, antes de escoado o lapso quinquenal (30.04.2002), iniciado com a entrega da declaração de rendimentos (30.04.1997), não se revela prescrita a pretensão executiva fiscal, ainda que o despacho inicial e a citação do devedor tenham sobrevivido em junho de 2002.*

19. *Recurso especial provido, determinando-se o prosseguimento da execução fiscal. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. ( STJ, Primeira Seção, REsp n. 1.120.295/SP, Relator: Ministro Luiz Fux, Julgamento, 12/05/2010, DJe: 21/05/2010)*

ra da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional.

Para fundamentar tal entendimento, entendeu o Tribunal ser possível a aplicação da regra inserta no parágrafo 1º do artigo 219 do CPC<sup>2</sup> às execuções fiscais de créditos tributários. Sustentou o Relator que a alteração do inciso I do artigo 174 do CTN pela Lei Complementar n. 118/2005 (“LC n. 118/2005”) autorizaria implicitamente a aplicação da regra processual de que a interrupção da prescrição retroage à data da propositura da ação. Em adição à aplicação do CPC à espécie, evocou o relator o teor do verbete da Súmula n. 106 do STJ, segundo a qual *“proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência”*.

Em suma, conjugando CTN, CPC e a Súmula n. 106 do STJ, o i. Ministro Luiz Fux construiu a tese segundo a qual, ajuizado tempestivamente o feito executivo, seria incoerente a interpretação de que o fluxo do prazo prescricional somente seria interrompido com a prolação do despacho ordenador da citação do devedor ou a citação válida do devedor – redação original do inciso I do artigo 174 do CTN.

Noutras palavras: pouco importariam as previsões contidas na seção específica do CTN que regula as hipóteses de interrupção da prescrição dos créditos tributários, muito menos o fato de a prescrição tributária constituir norma geral de tributação, cuja regulação é reservada à lei

---

2. Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição. (Redação dada pela Lei n. 5.925, de 1973)

§ 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação. (Redação dada pela Lei n. 8.952, de 1994)

complementar por expressa determinação constitucional. As disposições respectivas poderiam ser deixadas de lado e dar lugar à sobreposição do CPC e da Súmula n. 106 do STJ ao texto do CTN (e da Carta Magna), de forma a engendrar nova causa de interrupção do prazo prescricional dos créditos tributários.

É tamanha a disparidade que o novel entendimento do Tribunal da Cidadania não resiste a uma análise mais técnica das normas que regulam o instituto, como se passa a demonstrar adiante.

### **3. Reserva de lei complementar para regulação da prescrição de créditos tributários**

A reserva à lei complementar para normatização da prescrição e decadência de créditos tributários, razão primeira a justificar a inadequação do entendimento que prevaleceu na Primeira Seção, é prevista de forma expressa na alínea “b” do inciso III do artigo 146 da Constituição da República, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

(...)

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

Embora prevista no Texto Constitucional, os lindes do significado da expressão “*normas gerais em matéria de legislação tributária*” ensejam de intenso debate doutrinário. Para parte da doutrina, o conceito deve ser interpretado restritivamente: caberia à lei complementar apenas a fixação de diretrizes; linhas mestras para a orientação do legislador ordinário, a quem competiria, efetivamente, regular a matéria. Assim, nem todas as normas que tratam da prescrição seriam gerais e poderiam ser edita-

das pelo ente tributante respectivo independente de lei complementar federal. Compõem essa corrente ilustres mestres como Geraldo Ataliba<sup>3</sup>, Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup> e Roque Antonio Carrazza, que bem coloca a questão:

Ora, estabelecer normas gerais é apontar as diretrizes, os lineamentos básicos; é operar por sínteses, indicando e resumindo. Nunca descendo a assuntos da economia interna, do peculiar interesse das pessoas políticas.

(...)

Se a lei complementar tributária referida no art. 146 do Diploma Magno não apontar os nortes da Constituição, perderá, por completo, a razão jurídica de existir e, destarte, a ninguém poderá obrigar...<sup>5</sup>

Nessa linha, a fixação dos prazos de decadência e prescrição não estaria contida no conceito de norma geral, razão pela qual seria facultado à lei ordinária estabelecer prazos diversos de prescrição e decadência, ainda que não previstos em Lei Complementar.

No entanto, deve-se destacar que até mesmo para essa corrente, as normas que (i) regulam o método pelo qual os prazos de decadência e prescrição são contados, (ii) dispõem sobre as hipóteses de interrupção da prescrição, e (iii) fixam regras a respeito do reinício de seu curso, constituem normas gerais de Direito Tributário.

Em outros termos, mesmo a parte da doutrina que relativiza o âmbito de aplicação das leis complementares, para lhes atribuir apenas o objetivo de fixar diretrizes ao ordenamento tributário, admite que as re-

---

3. V. O Direito Tributário e a Autonomia dos Estados-Membros e Municípios, *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, 20/56.

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

5. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 896.

gras que tratam das hipóteses de interrupção da prescrição devem ser reguladas via lei complementar.

E não poderia ser de outra forma. Conferir a cada ente federativo a possibilidade de alteração dos critérios que interrompem a prescrição representaria duro golpe ao princípio da segurança jurídica. Admitir a possibilidade de vinte e sete unidades federativas e mais de cinco mil municípios estabelecerem regras próprias para interrupção da prescrição em matéria tributária adentra as raias do absurdo.

Nesse esteio, a ilustre doutrinadora e professora, Misabel Abreu Machado Derzi, ao atualizar a clássica obra do Mestre Aliomar Baleeiro, foi categórica ao afirmar que a regulação da prescrição e da decadência no Direito Tributário, inclusive e principalmente o rol de causas interruptivas da prescrição, é reservada à lei complementar. *In verbis*:

A Constituição de 1988, em seu art. 146, III, b, tornou privativa de lei complementar federal a definição das normas gerais sobre decadência e prescrição no Direito Tributário. A matéria tornou-se indelegável às leis ordinárias das pessoas competentes, inclusive o prazo nela fixado (arts. 173 e 174) e o rol das causas suspensivas e interruptivas da prescrição. É que, como vimos, é da essência desses institutos a perda do direito, pela inércia de seu titular durante o decurso de certo prazo, legalmente fixado.

(...)

Embora, em muitos pontos, a Carta de 1988 tenha fortalecido o federalismo brasileiro, ela cuidou, paralelamente, de recrudescer o rol dos direitos e garantias do contribuinte, cristalizando os prazos estabelecidos no CTN em lei complementar, a fim de assegurar a segurança e a certeza. Não podem leis ordinárias federais ou estaduais alterar os prazos de decadência ou de prescrição e nem tampouco o rol de causas suspensivas ou interruptivas.<sup>6</sup>

---

6. Baleeiro, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. complementada à luz da Constituição de 1988 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 910.

Como bem destacado no excerto supra, a cristalização dos prazos e das causas interruptivas da prescrição em lei complementar busca, precipuamente, garantir a eficácia concreta do princípio da segurança jurídica e conferir estabilização ao ordenamento jurídico tributário.

De fato, a simples leitura do texto constitucional remete à conclusão de que a prescrição e decadência tributárias são normas gerais de direito tributário. Assim se afirma, porque o artigo 146 foi enfático ao consignar caber à lei complementar “*estabelecer normas gerais em matéria tributária (...) especialmente sobre prescrição e decadência*”.

Ora, como é cediço, a lei – e, menos ainda, a Constituição – não tem palavras inúteis. A cada expressão linguística do texto legal deve ser atribuído um significado inteligível, alcançado por meio dos diversos métodos à disposição do intérprete. Logo, pode-se afirmar que a expressão “*especialmente sobre*” foi aposta pelo constituinte originário para exercer a função normativa de reforçar o primado da lei complementar no tratamento da prescrição tributária. Caso assim não fosse, despiendo seria o emprego da expressão, o que, evidentemente, não é crível.

Não restam dúvidas, pois, que o objetivo da Constituição foi conferir tratamento uniforme aos institutos via lei complementar.

Essa, aliás, foi a conclusão do Supremo Tribunal Federal (“STF”) nos autos do Recurso Extraordinário n. 556.664/RS, oportunidade em que julgou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 e do parágrafo único do Decreto-Lei n. 1.569/77, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

Referidos dispositivos pretenderam elastecer para 10 (dez) anos o prazo prescricional para exigência dos créditos da Seguridade Social. Ou seja, duas leis ordinárias usurparam a reserva de lei complementar para dispor sobre a prescrição de tributos.

As razões de decidir do RE n. 556.664/RS, no bojo do qual foi declarada a inconstitucionalidade de tais dispositivos, são de vital importância para o presente trabalho, pois evidenciam o categórico enten-

dimento do STF em relação à inviolável reserva à lei complementar para dispor acerca da prescrição de créditos tributários.

Assim se posicionou o relator, Ministro Gilmar Mendes:

Se a Constituição não determinou o conceito da norma geral de Direito Tributário, no mínimo fixou-lhe a função: estabelecer preceitos que devam ser seguidos em âmbito nacional, que ultrapassem a competência do Congresso Nacional para ditar o direito positivo federal.

Trata-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre as relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal.

E a fixação de prazos decadenciais e prescricionais, a definição da sua forma de fluência são questões que exigem tratamento uniforme no âmbito nacional.

Não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de suspensão ou interrupção, nem o incremento ou redução de prazos, sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados e Municípios e para cada espécie tributária, mesmo dentro de uma mesma esfera política, com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica, valor jurídico maior, que fundamenta os institutos examinados.

Ainda de acordo com o Ministro relator, as normas gerais têm papel próprio e função concretizadora do Direito Tributário e, por tal razão, *“não se pode admitir o uso de outra via normativa na disciplina da prescrição e da decadência em matéria tributária”*. *In verbis*:

São institutos que, por garantirem segurança jurídica na relação de tributação, exigem tratamento uniforme em âmbito nacional, como, de resto, ocorre com os prazos de prescrição e decadência definidos

no Código Civil. As normas sobre estes temas serão sempre normas gerais.

O julgado em questão tratou especificamente da possibilidade de lei ordinária definir a hipótese de suspensão do curso do prazo prescricional dos créditos tributários. No ponto, foi reafirmado o entendimento vigente no STF desde o longínquo ano de 1986<sup>7</sup>, no sentido de que é exigida lei complementar para a disciplina dos institutos da prescrição e decadência tributárias. Colocando uma pá de cal na discussão, o relator afastou, peremptoriamente, qualquer tentativa de regulação da prescrição mediante lei ordinária:

Assim, se a Constituição Federal reservou à lei complementar a regulação da prescrição e da decadência tributárias, considerando-as de forma expressa normas gerais de Direito Tributário, não há espaço para que a lei ordinária atue e discipline a mesma matéria. O que é geral não pode ser específico.

Ora, o cotejo entre o julgado o STJ – objeto deste estudo – e o aresto do STF – esmiuçado neste tópico – não deixa dúvidas quanto à grave divergência de entendimentos entre ambos os Tribunais. O STJ, ao aplicar à execução fiscal a norma de Direito Processual Civil consubstanciada no parágrafo 1º do artigo 219 do CPC, considerou ser possível à lei ordinária (CPC) veicular causa interruptiva de prazo prescricional de créditos tributários – postura veementemente condenada pelo STF.

Ocorre que não estamos diante de simples divergência entre acórdãos – problema, por si só, bastante grave. O aresto do STF ensejou a

---

7. Execução fiscal. A interpretação dada, pelo acórdão recorrido, ao art. 40 da lei n. 6.830-80, recusando a suspensão da prescrição por tempo indefinido, e a única susceptível de torná-lo compatível com a norma do art. 174, parágrafo único, do código tributário nacional, a cujas disposições gerais e reconhecida a hierarquia de lei complementar. (RE 106.217/SP, Rel. Min. Octávio Gallotti, 1ª Turma, 12.09.1986)

edição da Súmula Vinculante n. 8 daquele tribunal, segundo a qual “*são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto-lei n. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*”

O pano de fundo da Súmula Vinculante n. 8 e da matéria abordada incidentalmente no REsp n. 1.120.295/SP é o mesmo, qual seja: a possibilidade de lei ordinária versar sobre prescrição em matéria tributária. Apesar de não haver um conflito direto a ensejar o manejo da Reclamação Constitucional por violação à Súmula Vinculante, fato é que o acórdão do STJ afrontou os próprios fundamentos do enunciado vinculativo do STF, modos que qualquer precedente construído com tais fundamentos será de todo inconstitucional e passível de questionamento, mediante a interposição de apelo extremo ao Pretório Excelso.

#### **4. O caso do parágrafo 2º do artigo 8º da LEF. Aplicabilidade apenas após a vigência da LC 118/2005**

Questão bastante similar à problemática objeto do presente estudo já foi enfrentada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores com resultado bastante diferente. Trata-se da notória antinomia entre o § 2º do artigo 8º da Lei de Execuções Fiscais e o inciso I do artigo 174 do CTN (em sua redação original). Assim versam os dispositivos:

LEF:

Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

(...)

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

CTN (redação anterior à Lei Complementar 118/2005):

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

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

Após certa dissensão jurisprudencial, sagrou-se vencedor, inclusive no âmbito do STJ, o entendimento segundo o qual *(i)* é princípio de Direito Público que a prescrição e a decadência tributárias são matérias reservadas à lei complementar, segundo prescreve o artigo 146, III, “b” da CF e *(ii)* a LEF, lei ordinária, não pode inovar no ordenamento para criar nova causa de interrupção do prazo prescricional. Tal entendimento chegou, inclusive, a ser defendido pelo próprio STJ, inclusive pelo Ministro Luiz Fux<sup>8</sup>.

---

8. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PRESCRIÇÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. POSSIBILIDADE. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PREVALÊNCIA DAS DISPOSIÇÕES RECEPCIONADAS COM STATUS DE LEI COMPLEMENTAR. PRECEDENTES. DESPACHO CITATÓRIO. ART. 8º, § 2º, DA LEI N. 6.830/80. ART. 219, § 5º, DO CPC. ART. 174, DO CTN. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA. JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE. RESSALVA DO ENTENDIMENTO DO RELATOR. PRECEDENTES.

(...)

3. O artigo 40 da Lei de Execução Fiscal deve ser interpretado harmonicamente com o disposto no artigo 174 do CTN, que deve prevalecer em caso de colidência entre as referidas leis. Isto porque é princípio de Direito Público que a prescrição e a decadência tributárias são matérias reservadas à lei complementar, segundo prescreve o artigo 146, III, “b” da CF.

4. A mera prolação do despacho que ordena a citação do executado não produz, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da Lei n. 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC e com o art. 174 e seu parágrafo único do CTN.

(...)

13. Agravo Regimental provido, ressalvado o entendimento deste Relator, apenas, para dar parcial provimento ao recurso especial no que concerne à impossibilidade de reconhecimento ex officio da prescrição, mantendo-se no mais a decisão agravada. (STJ,

A jurisprudência foi tão peremptória ao afastar a possibilidade de aplicação da regra da LEF em sobreposição à do CTN que ecoou no Legislativo, que se viu obrigado a editar lei complementar específica para, atento ao comando constitucional, compatibilizar a norma inserta na LEF com o CTN. Trata-se da LC n. 118/2005, cujo propósito, dentre outros igualmente relevantes, foi alterar a redação do inciso I do artigo 174, que passou a vigorar com o seguinte conteúdo:

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

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp n. 118, de 2005)

As razões para tal alteração legislativa foram bem explicadas por Mauro Luís da Rocha Lopes:

A alteração do CTN teve por objetivo igualar o tratamento normativo envolvendo a dívida ativa tributária e não tributária, eis que a cobrança da última já se submetia à disposição no mesmo sentido do art. 8º, § 2º, da LEF. Exatamente por ter a jurisprudência dominante assentado a reserva de lei complementar para o trato da prescrição tributária, o legislador valeu-se desse instrumento para assimilar as situações e evitar práticas condenáveis de devedores do Fisco, que opunham embargos às diligências citatórias...<sup>9</sup>

Ora, a questão da interrupção da prescrição com o despacho do juiz que ordena a citação em execução fiscal é virtualmente idêntica à problemática da retroação dos efeitos daquela [a citação] ao momento da

---

AgRg no REsp 677000 / RS, Relator: Ministro LUIZ FUX, Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA, Julgamento: 14/06/2005, DJ 27/06/2005 p. 254)

9. LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo Judicial Tributário – Execução Fiscal e Ações Tributárias*. Rio de Janeiro: Impetus, 2009. p. 59.

propositura da demanda. Em ambos os casos tenta-se alterar o marco interruptivo do prazo prescricional de créditos tributários via lei ordinária.

Diante de tão cristalina constatação, não se compreende porque o mesmo Tribunal adotou posições tão divergentes para situações iguais.

Como se admitir a convivência de precedentes que afastaram a aplicação do precitado parágrafo 2º do artigo 8º da LEF, consignando, veementemente, sua incompatibilidade com o Texto Constitucional vigente, com a tese norteadora do Resp n. 1.120.295/SP, apresentada como se não existisse jurisprudência anterior sobre o assunto, muito menos um Sistema Tributário Nacional hígido, com normas específicas delimitando a ingerência do legislador ordinário em questões tributárias?

Embora retórica, a pergunta reforça a volubilidade que se tem feito presente em diversos dos precedentes analisados pela Corte Superior de Justiça, abalando os pilares de sustentação do princípio da segurança jurídica.

A esse propósito, Joel Gonçalves da Lima Júnior<sup>10</sup>, após criticar o esvaziamento do conteúdo da LC n. 118/2005 em razão do novo termo *ad quem* da prescrição tributária criado pelo STJ, relembra que a segurança jurídica por si não tem efetividade no plano concreto, característica que apenas adquire na medida em que empresta fundamento axiológico de validade às regras que se impõem às relações jurídicas concretas para realizar segurança jurídica. Aplicando tal assertiva ao caso em estudo, destaca o autor que:

O Código Tributário, como LC destina a regular as limitações ao poder de tributar, presta-se justamente, pois, a assegurar, no plano concreto, segurança jurídica nas relações jurídico-tributárias, certamente na defesa dos sujeitos passivos tributários em face do poder de

---

10. Interrupção da Prescrição na Execução Fiscal: Involução e Inconstitucionalidade da Recente Decisão do Superior Tribunal de Justiça. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 181. Dialética. Outubro de 2010.

império do Estado tributante. Bem por isso até que se poderia admitir interpretação com base na legislação ordinária para fortalecer as limitações estatuídas pela LC. Jamais se poderá, contudo, pretender integrar o CTN à legislação ordinária para reduzir as limitações naquele dispostas, porque isso significaria reduzir a segurança jurídica, aniquilando a força axiológica da segurança jurídica.

Juntamo-nos ao ilustre advogado no coro que pugna pela revisão do entendimento externado pelo STJ no já referido REsp n. 1.120.295/SP, sensíveis que somos à amplitude de seus efeitos no próprio Tribunal e nas instâncias ordinárias – hoje já irradiados em razão da consolidação da jurisprudência da Corte Superior em torno de tal entendimento – e ousamos complementar aquele estudo com a necessária diferenciação dos efeitos do instituto da prescrição no direito privado e nas relações tributárias.

## **5. Natureza jurídica da prescrição e seus diferentes efeitos para o direito civil e o direito tributário**

Afora a vedação formal imposta pela Constituição, que exige lei complementar para regular a prescrição de créditos tributários, o estudo da natureza jurídica e dos diferentes efeitos do instituto sobre as obrigações civis e tributárias ratifica a impossibilidade de aplicação do parágrafo 1º do artigo 219 do CPC às execuções fiscais.

Segundo o clássico estudo de Antonio Luiz da Camara Leal<sup>11</sup>, são quatro as condições elementares da prescrição:

- 1ª) existência de uma ação exercitável (*actio nata*);
- 2ª) inércia do titular da ação pelo seu não exercício;
- 3ª) continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo; e

---

11. *Da Prescrição e da Decadência*, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969. p. 25. Apud CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 541.

4ª) ausência de algum fato ou ato, que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.

Tais características fundamentais são compartilhadas pelo Direito Civil e pelo Direito Tributário, mas as semelhanças param por aí. É que, para o *ius civilis*, a prescrição é causa extintiva da pretensão (*anspruch*), entendida esta como “o poder de exigir uma prestação, um comportamento de outrem”<sup>12</sup>. O direito subjetivo, por outro lado, mantém-se hígido, podendo ser satisfeito espontaneamente pelo sujeito passivo. Esta teoria foi adotada pelo Código Civil de 2002, que assim dispõe em seu artigo 189:

Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

É neste sentido a doutrina civilista moderna, que pacificamente admite a subsistência do direito subjetivo mesmo após fulminada a pretensão. Assim se posicionam os mestres Gustavo Tepedino, Heloisa Helena Barboza e Maria Celina Bodin de Moraes sobre o tema:

... a rigor, a prescrição não atinge o direito de ação, já que este se dirigiria ao estado como um direito subjetivo público à prestação jurisdicional, independente do mérito da demanda. E por outro lado, tampouco a prescrição atingiria o direito subjetivo lesado, que se mantém incólume, a permitir o exercício do direito, sua exigibilidade e a satisfação do crédito, desde que o devedor não se oponha ao pagamento. A partir daí, com base no conceito de pretensão – *anspruch*, como formulado no direito alemão – afirma-se que o objeto da ação destruidora da prescrição seria a pretensão, restando tanto o direito de ação quanto o direito subjetivo ileso com ralação ao transcurso do prazo

---

12. FONTES, André. *A Pretensão Como Situação Jurídica Subjetiva*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 10-11.

prescricional. Essa teoria foi consagrada no dispositivo do artigo 189 do CC em vigor.<sup>13</sup>

Humberto Theodoro Jr. soma-se ao coro daqueles que defendem a sobrevida do direito subjetivo após ocorrida a prescrição:

Não é o direito subjetivo descumprido pelo sujeito passivo que a inércia do titular faz desaparecer, mas o direito de exigir em juízo a prestação inadimplida que fica comprometido pela prescrição. O direito subjetivo, embora desguarnecido pela pretensão, subsiste, ainda que de maneira débil (porque não amparado pelo direito de forçar o seu cumprimento pelas vias jurisdicionais).<sup>14</sup>

Não é essa, no entanto, a sistemática do Direito Tributário. Com efeito, por expressa previsão do Código Tributário Nacional<sup>15</sup>, a prescrição é causa de extinção do crédito tributário, que surge com a ocorrência do fato gerador e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente<sup>16</sup>. Ou seja, a própria relação material tributária é aniquilada pela prescrição. O efeito extintivo, fatal e irreversível da prescrição sobre o crédito tributário é ressaltado pelos festejados tributaristas Leandro Paulsen e Ives Gandra da Silva Martins:

Também a prescrição extingue o próprio crédito tributário. O art. 156, V do CTN, é inequívoco ao dispor no sentido de que a prescrição, assim como a decadência, extingue o próprio crédito tributário. Com isso, passamos a ter uma peculiaridade relevante no trato da prescrição em matéria tributária. Na medida em que a prescrição deixa de ful-

---

13. TEPEDINO, Gustavo *et al.* *Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. (Parte Geral e Obrigações, p. 353).

14. Theodoro Júnior, Humberto. *Comentários*, p. 152 *apud* TEPEDINO, Gustavo *et al.* *Op. cit.*, p. 354.

15. “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

V - a prescrição e a decadência;”

16. CTN, art. 113, parágrafo primeiro.

minar apenas a ação para extinguir o próprio direito, assemelha-se à decadência quanto a seus efeitos. Com isso, decorrido o prazo prescricional, não há mais que se falar em crédito tributário. Daí o entendimento de que sempre foi possível, em matéria tributária, o reconhecimento de ofício da prescrição (vide nota ao art. 174 do CTN).<sup>17</sup>

\*\*\*

(...) A jurisprudência e a doutrina têm reconhecido que tanto a prescrição quanto a decadência são institutos de direito material, pois fulminam o direito de lançar ou de receber o crédito tributário, por força da inércia, importando a extinção de um direito. Não por outra razão, as duas figuras são colocadas, pelo próprio Código Tributário Nacional, entre as formas de extinção do crédito tributário, visto que a decadência extingue o direito de constituir o crédito tributário (ato em potência) e a prescrição, o próprio crédito tributário (ato confirmado).<sup>18</sup>

Com efeito, adotando-se o entendimento de que a citação válida retroage à data da propositura da demanda executiva, estar-se-ia admitindo o renascimento do crédito tributário já extinto.

Tome-se como exemplo uma execução ajuizada antes do término do prazo prescricional em que o despacho que ordena a citação ocorreu após o transcurso deste. Nessa situação, qual seria a situação do crédito no interregno compreendido entre a data do término do prazo prescricional e o despacho positivo? O crédito estaria extinto sob condição resolutória de ulterior despacho positivo? Com o despacho, o crédito “ressuscitaria” de seu limbo com total exigibilidade?

Qualquer que seja a resposta a tais questionamentos, é certo que o crédito tributário não poderá ressuscitar sem o amparo de lei formal

---

17. PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 1062.

18. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Decadência e Prescrição. RDTAPED n. 13, mar/07, p. 185 *apud* PAULSEN, Leandro, op. cit., p. 1062.

(complementar) assim expressamente autorizando. É dizer: a jurisprudência não pode distorcer os fundamentos básicos do crédito tributário, criando novas hipóteses de extinção (e, digamos, renascimento) à míngua de lei. Entender de outro modo atentaria, entre outros, contra o princípio da legalidade, sustentáculo de todo ordenamento jurídico tributário.

É estreme de dúvidas que a decisão proferida nos autos do REsp n. 1.120.295/SP importa em flagrante inconstitucionalidade originária frente ao disposto no artigo 146 da Carta Política. A tal pecha some-se a violação ao princípio da separação dos poderes (CF/88, artigo 2º), ao se imiscuir o STJ na tarefa que cabe exclusivamente ao Legislativo e, a pretexto de interpretar as regras relativas à prescrição tributária, atuar como legislador positivo e instituir nova hipótese de interrupção não prevista no CTN.

## **6. A matéria não foi submetida ao rito do artigo 543-C do CPC**

Já expostos todos os fundamentos que demonstram a premente necessidade de revisão do entendimento do STJ nos autos do REsp n. 1.120.295/SP, deve-se, agora, atentar para relevantíssima questão processual que emerge do aresto: a delimitação da matéria objeto de julgamento pelo rito do artigo 543-C do CPC. É que, como já explanado anteriormente, o processo em comento foi julgado de acordo com a lei de recursos repetitivos, e, por esta razão, em tese, o entendimento nele externado deveria vincular os órgãos de instância inferior do Poder Judiciário.

Diz-se em tese porque nem todas as matérias discutidas em recursos especiais julgados sob o rito da Lei de Recursos Repetitivos passam a ter o efeito previsto no parágrafo 7º do artigo 543-C do CPC<sup>19</sup>. Para que

---

19. “Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. (Incluído pela Lei n. 11.672, de 2008).

(...)

tal fenômeno processual se materialize, o tema do recurso: (i) deve ser selecionado na decisão que instaurou o incidente de processo repetitivo; (ii) debatido expressamente no acórdão recorrido e nas razões do recurso especial e (iii) preencher todos os requisitos de admissibilidade do recurso. Tais requisitos foram traçados pelo próprio STJ nos autos do REsp n. 1.061.530<sup>20</sup>:

Para os efeitos do § 7º do art. 543-C do CPC, a questão de direito idêntica, além de estar selecionada na decisão que instaurou o incidente de processo repetitivo, deve ter sido expressamente debatida no acórdão recorrido e nas razões do recurso especial, preenchendo todos os requisitos de admissibilidade.<sup>21</sup>

A doutrina é categórica ao impor a necessidade de que apenas a questão central discutida nos autos seja sujeita aos efeitos do parágrafo 7º

---

§ 7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem: (Incluído pela Lei n. 11.672, de 2008).

I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou (Incluído pela Lei n. 11.672, de 2008).

II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei n. 11.672, de 2008).”

20. STJ, Segunda Seção, REsp 1061530/RS, Relatora: Ministra. NANCY ANDRIGHI, Julgamento: 22/10/2008, DO: 10/03/2009.

21. Confira-se, neste sentido, o Voto proferido pela Ministra Relatora, que relaciona didaticamente os requisitos para atribuição do efeito vinculante do parágrafo 7º do artigo 543-C do CPC:

*“Por fim, em decisão colegiada, os Ministros da 2ª Seção consideraram que os efeitos externos trazidos pelo art. 543-C, § 7º, do CPC somente atingiriam os temas que, cumulativamente: i) estivessem previstos no despacho que instaurou o presente incidente de processo repetitivo; ii) tivessem sido discutidos nas razões do recurso especial e iii) conseguissem preencher todos os requisitos de admissibilidade e fossem alvo de expressa manifestação desta 2ª Seção quanto ao mérito recursal.*

*As demais questões trazidas no especial serão igualmente apreciadas no exame do recurso representativo, mas as razões de decidir aqui declinadas quanto a tais pontos não terão a aptidão de produzir os referidos efeitos externos do art. 543-C, § 7º, do CPC.”*

do artigo 543-C do CPC, visto que o julgamento desta pode, eventualmente, prejudicar a análise de questões consectárias:

A identificação da matéria de direito do recurso representativo ainda demanda que se considere apenas a questão central discutida, pois o exame desta pode, porventura, tornar prejudicada a análise de outras questões, ancilares e consectarias, argüidas no mesmo recurso (conforme o disposto no art. 1º, § 2º, da Resolução 8 do STJ).<sup>22</sup>

No caso do REsp n. 1.120.295/SP, objeto do nosso estudo, a questão do termo *ad quem* do prazo prescricional para cobrança de créditos tributários não foi selecionada pelo relator do recurso para posterior afetação à Seção como recurso representativo da controvérsia.

Com efeito, a decisão do relator, Ministro Luiz Fux, que selecionou a matéria para julgamento de acordo com o rito previsto no artigo 543-C do CPC, apenas se referiu à questão do termo inicial do prazo prescricional para cobrança de créditos declarados e não pagos. Nada foi dito acerca de seu termo final, como se verifica do excerto a seguir transcrito:

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

Como corolário, a novel hipótese de interrupção da prescrição consignada no recurso em comento não possui o efeito extraprocessual conferido pelo artigo 543-C do CPC. Nesta parte, o acórdão é apenas um recurso especial comum, desprovido de eficácia em relação a outros feitos.

Esta advertência é de suma importância e se faz absolutamente necessária, uma vez que, equivocadamente, o próprio STJ tem considerado

---

22. SERAU JUNIOR, Marco Aurélio. Recursos Especiais Repetitivos no STJ. São Paulo: Método, 2009. p. 52.

que todas as questões discutidas no REsp n. 1.120.295/SP foram submetidas ao rito da Lei de Recursos Repetitivos, quando sabemos que não foi o que ocorreu.

Tal impropriedade foi cometida pela Segunda Turma do STJ nos autos do REsp n. 1.228.043/RS<sup>23</sup>, julgado em 15 de fevereiro de 2011. Naquele caso, pasmem, considerou-se, erroneamente, que o entendimento

---

23. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AÇÃO PROPOSTA ANTES DE DECORRIDO O LAPSO PRESCRICIONAL. ART. 219, § 1º, DO CPC. RETROAÇÃO DA INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO PARA A DATA DA PROPOSITURA DA AÇÃO. IMPOSSIBILIDADE NA HIPÓTESE. CITAÇÃO REALIZADA MAIS DE OITO ANOS APÓS A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DEMORA IMPUTADA EXCLUSIVAMENTE AO FISCO. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DO CORRETO AFASTAMENTO DA SÚMULA N. 106/STJ. PRECEDENTES JULGADOS NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C, DO CPC.

1. (...)

2. A Primeira Seção desta Corte, nos autos do REsp n. 1.120.295/SP, de relatoria do Ministro Luiz Fux, DJE de 21.5.2010, submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, entendeu que a propositura da ação constitui o *dies ad quem* do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN. Naquela oportunidade, concluiu-se que, nos termos do § 1º do art. 219 do CPC, interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação.

3. No recurso representativo da controvérsia a interrupção do lapso prescricional com a efetiva citação do devedor se deu em junho de 2002 e retroagiu a 5.3.2002, data da propositura da ação, na forma do art. 219, § 1º, do CPC, ainda que o prazo prescricional tenha findado em 30.4.2002. O entendimento acima exposto, restou pacificado nesta Corte nos casos em que a demora na citação não seja imputada exclusivamente ao Fisco.

4. Na hipótese dos autos, o crédito tributário objeto da presente execução fiscal foi constituído em 14.7.1995. A execução fiscal foi ajuizada em 28.5.1997. Contudo, a citação por edital somente ocorreu em 20.1.2004, cerca de oito anos e meio após a constituição do crédito. Ainda que seja correto o entendimento segundo o qual, nos termos do art. 219, § 1º, do CPC, a citação retroage à data da propositura da ação, no caso dos autos, a citação ocorreu mais de seis anos após a propositura da ação, sendo a demora imputada exclusivamente ao Fisco, razão pela qual o Tribunal de origem afastou a incidência da Súmula n. 106 desta Corte e reconheceu a ocorrência da prescrição.

5. (...)

segundo o qual a propositura da ação constitui o *dies ad quem* do prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário teria sido julgado à luz do artigo 543-C do CPC.

Veja-se que não somente foi criada nova e inconstitucional hipótese de interrupção da prescrição em matéria tributária, como o entendimento está sendo indistintamente aplicado, supostamente por se tratar de matéria submetida ao rito do artigo 543-C do CPC, quando nem de longe foram preenchidos os requisitos legais. Outros tantos – e recentes – julgados daquela Corte confirmam essa assertiva, valendo citar os que seguem: AgRg no AREsp 158.528/RJ, julgado em 22.05.2012; AgRg no REsp 1248868/RS, julgado em 15.05.2012; AgRg no AREsp 131.367/GO, julgado em 19.04.2012; AgRg no REsp 1257460/RS, julgado em 16.02.2012.

A advertência e o apelo para que o rigor técnico seja observado pelos operadores do Direito são medidas necessárias. Não se pode admitir que a mais alta Corte, guardiã das normas infraconstitucionais, olvide-se dos critérios elementares para aplicação dos entendimentos cristalizados em recursos repetitivos.

Felizmente, a despeito de o relator do recente REsp n. 1.228.043/RS ter equivocadamente consignado que há recurso repetitivo sobre a matéria (termo *ad quem* da prescrição), parte do entendimento supostamente submetido à sistemática do artigo 543-C do CPC foi mitigado. Para o relator – aí acertadamente –, seria inválida a retroação dos efeitos da citação no caso concreto que lhe foi submetido, porquanto transcorridos 6 (seis) anos entre a propositura da demanda e a citação por edital do executado. Ponderou-se, na espécie, que a demora na citação seria imputável ao exequente, que não diligenciou para obter a citação positiva.

---

6. Recurso especial não provido. (STJ, Segunda Turma, REsp n. 1.228.043/RS, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Julgamento: 15/02/2011, DJe: 24/02/2011)

De fato, qualquer outra solução para o caso beiraria o absurdo. Como permitir que, mesmo após o transcurso de seis anos desde o ajuizamento do executivo fiscal, citação retroaja a tal data? Não há sequer critérios na lei (complementar) para se determinar quanto tempo o processo pode ficar parado antes que se considere que houve culpa do exequente. Aliás, entendemos que tanto a criação de nova hipótese de interrupção da prescrição por suposto esforço exegético sistemático do CPC e do CTN, como a indistinta e equivocada aplicação do verbete da Súmula n. 106 do STJ, colidem com o mesmo óbice intransponível: o disposto no artigo 146 da CF/88.

Seja como for, entendemos que é defeso ao Judiciário inovar em relação à prescrição tributária, ainda que a culpa pela demora na citação não seja imputável ao exequente, ante a inexistência de norma no CTN que admita a retroação. Qualquer esforço nesse sentido, além de importar em inconstitucionalidade originária por negativa de vigência ao comando constitucional, seria legislar positivamente.

Ademais, esse novel aresto do Tribunal da Cidadania reforça a questão que motivou o presente trabalho: a inconstância das decisões dos Tribunais Superiores. A esse propósito, note-se que o acórdão de relatoria do Ministro Luiz Fux contrariou frontalmente a jurisprudência há muito pacificada pelo STF (e pelo próprio STJ) no sentido de existir reserva de lei complementar para dispor sobre a prescrição e decadência do crédito tributário. Mais recentemente, o mesmo entendimento é mais uma vez reparado para excluir a tese da retroação para os casos em que há a demora exagerada entre o protocolo da inicial e a citação do executado.

Ainda que este novo acórdão tenha reparado parte do equívoco do anterior, a volubilidade da jurisprudência acerca dos limites da prescrição fere o próprio âmago do instituto, concebido justamente com o objetivo de promover a paz social e afastar as incertezas. Confirma-se, neste sentido, a sempre precisa e brilhante lição de Caio Mário da Silva Pereira:

É, então, na paz social, na segurança da ordem jurídica que se deve buscar o seu verdadeiro significado. O direito exige que o devedor cumpra o obrigado e permite ao sujeito ativo valer-se da sanção contra quem quer que vulnere o seu direito. Mas se ele se mantém inerte, por longo tempo, deixando que se constituía uma situação contrária a seu direito, permitir que mais tarde reviva o passado é deixar em perpétua incerteza a vida social. Há, pois, um interesse de ordem pública no afastamento das incertezas em torno da existência e eficácia dos direitos, e este interesse justifica o instituto da prescrição em sentido genérico. (...)

É por esta razão que se dizia ser a prescrição, *patrona generis humani*, produtora do efeito sedativo das incertezas.<sup>24</sup>

As incertezas decorrentes da sobreposição do CPC e da Súmula n. 106 do STJ às regras postas no CTN, somadas à falta de critério para que a retroação dos efeitos da citação – ou do despacho que a ordena – seja autorizada pelo magistrado, abrem caminho para casuísmo inexistente na legislação complementar e desembocam na mais absoluta insegurança para o contribuinte, que passa a ficar não mais à mercê da lei, mas da convicção de cada julgador.

## 7. Conclusões

Como demonstramos, não há dissenso na doutrina tributária quanto ao fato de que das hipóteses de interrupção da prescrição constituem normas gerais de tributação e, como tais, devem ser reguladas, exclusivamente, por lei complementar, forte no que determina a alínea “b” do inciso III do artigo 146 da Carta Magna. Também a jurisprudência dos Tribunais, em especial a sedimentada pelo próprio STJ, sempre trilhou o mesmo caminho, rechaçando a aplicação de leis ordinárias que pretendiam subverter as regras postas no CTN.

---

24. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. v. I, Introdução ao Direito Civil – Teoria Geral de Direito Civil.

Destoa, portanto, a tese engendrada pelo i. Ministro Luiz Fux. A suposta incoerência da interpretação de que o fluxo do prazo prescricional somente seria interrompido com a prolação do despacho ordenador da citação do devedor ou a citação válida do devedor não pode ser suficiente para se desmontar a higidez do Sistema Constitucional Tributário. Aliás, não se trata de uma simples incoerência exegética, mas da observância dos ditames da Constituição da República e do CTN, que, certos ou não, devem, necessariamente, ser respeitados e aplicados.

A propalada sobreposição do CPC e da Súmula n. 106 do STJ ao texto do CTN (e da Carta Magna) de forma a criar nova causa de interrupção do prazo prescricional dos créditos tributários, apresentada nos autos do REsp n. 1.120.295/SP e reverberada nos precedentes da Corte Superior que se seguiram ao “falso” repetitivo sobre o tema, reclama imediata reforma, na medida em que não é válida a interpretação que traz do Direito Processual Civil nova causa interruptiva do prazo prescricional de créditos tributários.

Tal mister somente poderia ser admitido caso houvesse total paralelismo entre os efeitos da prescrição no Direito Civil e no Direito Tributário. Destarte, não se mostra correta a “importação” de institutos do processo civil para o Direito Tributário, a pretexto de interpretação sistemática do ordenamento. No caso, afora a reserva de lei complementar para tratar sobre a prescrição tributária, tal exegese encontra óbice intransponível na dessemelhança entre os efeitos jurídicos da prescrição sobre os créditos tributários e as demais relações obrigacionais.

Noutra banda, a Súmula n. 106 do STJ, que redundava igualmente na criação de nova hipótese de interrupção da prescrição não prevista no CTN, viola o princípio da separação dos poderes, porquanto é defeso ao Judiciário imiscuir-se na tarefa exclusiva do Legislativo e, assim, atuar como legislador positivo.

A prescrição, sabemos todos, é um dos meios de concretização do princípio da segurança jurídica, na medida em que estabiliza os confli-

tos e confere previsibilidade ao ordenamento jurídico. Daí por que não se pode aceitar passivamente o entendimento consignado no REsp n. 1.120.295/SP, sob pena de o Direito Tributário passar a conviver com um prazo de prescrição retroativo e incerto, livre para ser definido casuisticamente, conforme o discricionário convencimento de cada magistrado.

Por outro lado, os assuntos tratados em sede de Recursos Repetitivos devem ser vistos com redobrada atenção. A aplicação de precedentes representativos de controvérsia deve ser feita com parcimônia e com o rigor técnico necessário. Nem todas as matérias discutidas nos julgamentos de recursos repetitivos têm o efeito extraprocessual próprio do instituto. Somente a questão central, cuja afetação à Seção foi recomendada, terá tal efeito.

No caso objeto deste trabalho, apenas discussão quanto ao termo *a quo* do prazo de prescrição na hipótese de tributos declarados e não pagos pelo contribuinte foi selecionada para ser julgada nos termos do artigo 543-C do CPC, de sorte que a aplicação do parágrafo 1º do artigo 219 do CPC – ou da Súmula n. 106 do STJ – às execuções fiscais, ao contrário do que vem sendo disseminado pelo STJ em diversos e recentes precedentes que indevidamente descortinam a matéria como se “repetitiva” fosse, deve ser entendida como um precedente isolado, desprovido das peculiaridades dos recursos especiais representativos de controvérsia.

Doravante, o que se espera é que o entendimento externado no REsp n. 1.120.295/SP acerca da retroação da citação, ou do despacho que a ordena, seja revisto e não mais aplicado sob o rótulo e a autoridade dos recursos repetitivos, preservando-se, por conseguinte, os mandamentos da Constituição da República, os fins para os quais o instituto da prescrição foi concebido originalmente e o princípio da segurança jurídica.

## Referências

ATALIBA, Geraldo. O Direito Tributário e a Autonomia dos Estados-Membros e Municípios. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 20/56.

BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. complementada à luz da Constituição de 1988 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BONAVIDES, Paulo *et al.* *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: GEN/Editora Renovar, 2009.

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

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

FONTES, André. *A Pretensão Como Situação Jurídica Subjetiva*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 10-11.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo Judicial Tributário – Execução Fiscal e Ações Tributárias*. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 4 - Direito das Obrigações - primeira parte.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. v. I, Introdução ao Direito Civil – Teoria Geral de Direito Civil.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SERAU JUNIOR, Marco Aurélio. *Recursos Especiais Repetitivos no STJ*. São Paulo: Método, 2009.

TEPEDINO, Gustavo *et al.* *Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 353. (Parte Geral e Obrigações.)

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Renovar: Rio de Janeiro, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários.



# UMA ANÁLISE CRÍTICA SOBRE O PROJETO DE LEI FLUMINENSE N. 1.877/2012 – TFPG<sup>1</sup>

Fabio Luiz Gomes Gaspar de Oliveira

## 1. Introdução

Recentemente foi aprovado pela ALERJ o Projeto de Lei n. 1.877/2012, ainda pendente de sanção pelo Governador do Estado, o qual institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Petróleo e Gás – TFPG.

A hipótese de incidência da taxa em foco é definida pelo “*exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de Petróleo e Gás, realizada no âmbito do Estado do Rio de Janeiro*”, sendo a respectiva fiscalização de polícia<sup>2</sup> exercida pela Secretaria de Meio Ambiente, com colaboração operacional da Secretaria de Estado de Fazenda para arrecadar o tributo. O fato gerador, por outro lado, é a venda ou a transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular do petróleo ou gás extraído.

O contribuinte é a pessoa, física ou jurídica, que esteja, a qualquer título, autorizada a realizar pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de recursos de petróleo e gás no Estado do Rio de Janeiro. A base de cálculo corresponderá a quatro UFIR/RJ por barril ou unidade equivalente de petróleo ou gás extraído.

---

1. Este artigo espelha a opinião do autor, não refletindo a posição das instituições que o mesmo representa profissionalmente.

2. Sobre o poder de polícia e os momentos em que o mesmo se corporifica, vide o escólio do Prof. Diogo de Figueiredo Moreira Neto *in Curso de Direito Administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2006.

Assentadas as bases fáticas sobre as quais se coloca a *novel* taxa, impende investigar o contexto jurídico no qual a mesma se insere, notadamente a moldura constitucional aplicável e congruência com o Código Tributário Nacional. Nessa linha de raciocínio, importante anotar os seguintes indícios de inconstitucionalidade a serem doravante enfrentados: (i) observância do princípio da Noventena; (ii) competência estadual para o exercício do poder de polícia em questão; (iii) referibilidade da taxa em relação ao contribuinte e à atividade estatal desenvolvida em seu favor; (iv) relação de razoável equivalência entre o valor da taxa e o custo da respectiva atividade estatal; (v) proporcionalidade entre a motivação legislativa para a instituição da taxa e o exercício do poder de polícia proposto; (vi) base de cálculo própria de imposto.

## **2. Do enfrentamento dos vícios e inconstitucionalidades**

### **I. Observância do princípio da noventena**

Sobre o princípio da noventena, ou anterioridade nonagesimal, cabe apontar que o art. 11 da norma vergastada dispõe que a mesma entrará em vigor na data de sua publicação, significando que não atentou para o preceito constante do art. 150, III, c, da CF, que estatui que o tributo só poderia ser cobrado noventa dias depois da publicação da lei que o criou. Ademais, não é preciosismo lembrar que, caso o PL não seja sancionado ainda em 2012, é certo que se deverá observar também o princípio da anterioridade clássica, insculpida no art. 150, III, c, da CF, caso em que o tributo apenas poderá ser exigido em 2014.

### **II. Competência estadual para o exercício do poder de polícia em questão**

No que toca à legitimidade do Estado do Rio de Janeiro para exercer o poder de polícia anunciado, importante analisar a respectiva compe-

tência material por dois aspectos: ambiental e regulatório, calçados respectivamente nos incisos VI e XI do art. 23, da CF.

A competência para a fiscalização de polícia ambiental, conquanto pareça de competência comum entre União, Estados e Municípios em razão do dispositivo citado atrás, é, na espécie, restrita pela conjugação do parágrafo único do art. 23, da CF, *c/c* o art. 7º, XIV, b, da LCP n. 140/11, que dispõe de maneira expressa que à União cabe promover o licenciamento ambiental de empreendimentos e atividades localizados ou desenvolvidos no mar territorial, na plataforma continental ou na zona econômica exclusiva. Com efeito, cabendo o licenciamento somente ao ente federal, somente ao mesmo cabe a respectiva fiscalização, carecendo, por conseguinte, o Estado do Rio de Janeiro de competência material para fazê-lo.

No que tange à competência do Estado para “*fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios*”, na esteira do art. 23, XI, da CF, também neste ponto carece o citado ente de competência material. É que, se por um lado, o dispositivo constitucional retro não abarca o setor de Petróleo e Gás, eis que estes têm matriz orgânica – e não recurso hídrico ou mineral – doutro giro há norma específica a tratar desse setor, qual seja, o art. 177, I, dispondo de forma expressa que à União cabe o monopólio da pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos e, bem assim, a fiscalização de polícia que lhe é afeita, em plena sintonia com o art. 8º, da Lei n. 9.478/97.

Em sede doutrinária, interessante anotar a percuciência de Aliomar Baleeiro<sup>3</sup> sobre o tema:

---

3. BALEEIRO, Aliomar *apud* Barreto, Aires F. Arts. 1º a 95. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 668.

Taxa sob pretexto de exercício de atribuição de alheia competência incorre em inconstitucionalidade, porque a Carta Política extrema as áreas de ação de cada pessoa de Direito Público.

De maneira conexa Sônia Corrêa da Silva<sup>4</sup> coloca:

A regularidade do exercício do poder de polícia é, pois, premissa inafastável da competência para exigência da taxa correspondente.

Nesse sentido, faltando ao Estado do Rio de Janeiro o poder de fiscalização de polícia, ambiental ou regulatória, sobre as atividades de Exploração e Produção desenvolvidas *offshore*, resta alijado o Estado em tela da legitimidade para instituir a malfadada taxa em razão do que dispõe o parágrafo único do art. 78, do CTN, norma esta competente para dispor sobre normas gerais de direito tributário em razão do que estatui o art. 146, III, da CF.

Ainda que se admitisse legítima a fiscalização de polícia – ambiental e regulatória – acima discorrida, o que se admite por amor ao debate, as atividades de pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás executadas *offshore*, notadamente as que se encontram na Plataforma Continental e Zona Econômica Exclusiva, se encontram fora da competência territorial do Estado do Rio de Janeiro. Conquanto o mar territorial seja bem da União, a Plataforma Continental e Zona Econômica Exclusiva não se caracterizam como território nacional (quicá dos Estados e Municípios confrontantes) tendo a União direito a tão somente o gozo dos respectivos recursos naturais, na forma do art. 20, V, da CF. É o que se denomina soberania relativa, a qual é regulada pela Lei n. 8.617/93 e pela Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, concluída em Montego Bay, internalizada no direito nacional pelo Decreto n. 1.530/95.

---

4. CORRÊA DA SILVA, Sônia *apud* Barreto, Aires F. Arts. 1º a 95. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 668.

### III. Referibilidade da taxa em relação ao contribuinte e à atividade estatal desenvolvida em seu favor

Partindo se do ponto que a taxa exsurge sempre de uma atividade estatal, é certo dizer que a mesma demanda haja referibilidade entre o múnus e a pecúnia respectivamente exigida. Contudo, inexistente em relação à TFPG contrapartida estatal a justificar o tributo (mormente face aos valores pertinentes, o que será objeto de análise própria adiante). O grupo de contribuintes que deverão suportar a taxa não recebem atenção estatal em retorno, sendo certo que as atividades descritas no PL refletem meras aspirações hoje inexistentes para fundamentar a imposição desse tributo de natureza contraprestacional.

Com precisão cirúrgica a esse mister, preleciona Aires F. Barreto<sup>5</sup>:

Não basta, ademais, que o serviço (ou poder de polícia) seja pertinente à competência recebida. Mister é que se desenvolva com efetividade. Atividades ou serviços futuros, ainda que programados, não podem dar origem ao tributo. Dá-se o mesmo se faltar a referibilidade direta em relação ao obrigado.

Nessa sequência de raciocínio, anota Ricardo Lobo Torres<sup>6</sup>:

Parece-nos, entretanto, que o exercício do poder de polícia só justificará a cobrança da taxa se houver a prestação específica e divisível. É preciso distinguir, como fazem os administrativistas, entre poder de polícia geral e especial. Embora no poder de polícia a atividade pública se exerça em benefício da coletividade, nem por isso está

---

5. BARRETO, Aires F. Arts. 1º a 95. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 655, 659, 668.

6. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. (vol. IV – Os tributos na Constituição, p. 404-406.)

ausente a vantagem ou desvantagem individual justificadora do tributo contraprestacional. A especificidade e a divisibilidade, que se implicam mutuamente, significando a prática de atos autônomos em benefício de indivíduos distintos, servem de divisor de águas entre o exercício do poder de polícia suscetível de tributação pela taxa e o exercício genérico desse poder financiado pela receita de imposto. O STF declarou a inconstitucionalidade de taxas de segurança pelo policiamento ostensivo e geral, reconhecendo apenas a legitimidade das que se cobram em troca de atos específicos. Quanto à efetividade ou à disponibilidade, consistente na prática do ato, é também requisito essencial, sob pena de se confundirem a atividade específica estatal e o poder genérico de polícia, tendo em vista que o exercício meramente potencial do poder de polícia desemboca na segurança genérica da ordem pública. Desde cedo o STF procurou coibir o exercício do poder de polícia em si e por si, desprovido de efetividade.

Assim, ausente a juridicidade exigida para a modalidade de tributo em evidência, ilegítima a sua instituição por desconformidade com a moldura constitucional vigente e franca dissonância com o preceito emanado pelo art. 145, II, da Carta Magna.

#### **IV. Relação de razoável equivalência entre o valor da taxa e o custo da respectiva atividade estatal**

É cediço que a instituição de taxa decorre da necessidade de o Estado remunerar “*o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição*”. No caso em análise, contudo, verifica-se que o contexto em que a taxa é instituída é eminentemente arrecadatário (conforme será aprofundado no tópico seguinte) e o volume total de ar-

recadação esperado<sup>7</sup> com o advento da taxa é absolutamente dissonante do que seria razoável se esperar custaria o aparato estatal necessário para o exercício da fiscalização de polícia veiculada por meio da TFPG.

É o que preleciona Ives Gandra Martins<sup>8</sup>:

Uma taxa cujo valor da imposição superasse de muito o custo do serviço público decorrente perderia sua característica fundamental de taxa para cobrir o poder de polícia e, por decorrência, seria ilegítima.

No mesmo sentido disserta Aires F. Barreto<sup>9</sup>:

Em si mesmo considerado, o poder de polícia não há de gerar a competência para a instituição de tributo. Mister haja a efetiva manifestação desse poder, mediante o efetivo exercício de dada atividade nos limites e condições prefixados pela Constituição. De outra parte, em exigindo o exercício de atividade estatal, só se poderá cogitar de imposição em que o método mensurável seja o da mensuração dessa atividade mesma.

(...)

No que tange às taxas exigidas com fulcro no poder de polícia, não é despendida a advertência e que não é esse poder de polícia, em si mesmo, que dá suporte à taxa, mas sim a concreta realização de atos em que se expressa, quais sejam, exemplificativamente, as vistorias, os laudos, pareceres, despachos, informações, exames, diligências.

(...)

---

7. R\$ 6,9 bilhões conforme noticiado em matéria do Jornal *O Globo*: <http://oglobo.globo.com/economia/paracompensar-royalties-alerj-cria-taxa-de-7-bi-por-ano-7113711>. Acesso em 30/12/12.

8. MARTINS, Ives Gandra da Silva *apud* Barreto, Aires F. Arts. 1º a 95. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 650.

9. BARRETO, Aires F. Arts. 1º a 95. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 644, 648, 652.

A base de cálculo das taxas é sempre o valor da atuação do poder público que enseja a taxa (e que tem de estar definida em lei). Em sendo o valor, este só pode ser expresso em reais, por unidade de atuação. As unidades de medida (metro quadrado, testada, alqueire, exemplificativamente) são as alíquotas das taxas.”

No sentir de Elizabeth Nazar Carrazza<sup>10</sup>:

O substrato da cobrança desta taxa está nos atos materiais, nas diligências que os agentes públicos praticam, justificadoras da emissão de um juízo, positivo ou negativo. Essas diligências hão de ser necessárias e praticadas no exercício regular do poder de polícia.

Não fosse o elemento de equivalência acima citado corolário lógico do vigente sistema tributário, ainda assim tal mandamento emanaria de norma positiva na medida em que o art. 13, §3º, da LCP n. 140/11 determina, *verbis*:

Art. 13. (...) § 3º Os valores alusivos às taxas de licenciamento ambiental e outros serviços afins devem guardar relação de proporcionalidade com o custo e a complexidade do serviço prestado pelo ente federativo.

Na esteira desse raciocínio, verifica-se cristalina a mácula ao primado do não confisco esculpido no art. 150, IV, da CF, o que é corroborado pela jurisprudência do STF<sup>11</sup>:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE TAXA  
DE EXPEDIENTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS DPVAT

---

10. CARRAZZA, Elizabeth Nazar *apud* Barreto, Aires F. Arts. 1º a 95. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 644.

11. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI n. 2551/MG, Relator Ministro Celso de Mello, DJe de 20/04/2006.

INCIDÊNCIA DA REFERIDA TAXA DE EXPEDIENTE SOBRE AS SOCIEDADES SEGURADORAS ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE ATIVA DAS ENTIDADES SINDICAIS QUE FIZERAM INSTAURAR O PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO NORMATIVA ABSTRATA INOCORRÊNCIA PERTINÊNCIA TEMÁTICA CONFIGURADA ALEGADA UTILIZAÇÃO DO CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO PARA A DEFESA DE INTERESSES INDIVIDUAIS E CONCRETOS NÃO-CARACTERIZAÇÃO RECONHECIMENTO, PELO RELATOR DA CAUSA, DE QUE SE REVESTE DE DENSIDADE JURÍDICA A PRETENSÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DEDUZIDA PELOS LITISCONSORTES ATIVOS **INOBSERVÂNCIA, NA ESPÉCIE, DA RELAÇÃO DE RAZOÁVEL EQUIVALÊNCIA QUE NECESSARIAMENTE DEVE HAVER ENTRE O VALOR DA TAXA E O CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO OU POSTO À DISPOSIÇÃO DO CONTRIBUINTE OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA NÃO-CONFISCATORIEDADE (CF, ART. 150, IV) E DA PROPORCIONALIDADE (CF, ART. 5º, LIV) ENTENDIMENTO DO RELATOR DE QUE, NÃO OBSTANTE CONFIGURADO O REQUISITO PERTINENTE À PLAUSIBILIDADE JURÍDICA, NÃO SE REVELA PRESENTE, NO CASO, O PRESSUPOSTO DO “PERICULUM IN MORA” DECISÃO DO PLENÁRIO, NO ENTANTO, QUE RECONHECEU CONFIGURADA, NA ESPÉCIE, A SITUAÇÃO CARACTERIZADORA DO “PERICULUM IN MORA”, O QUE O LEVOU A NÃO REFERENDAR, POR TAL RAZÃO, A DECISÃO DO RELATOR CONSEQÜENTE DEFERIMENTO DA MEDIDA CAUTELAR. INADEQUAÇÃO DO CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO PARA A DEFESA DE INTERESSES INDIVIDUAIS E CONCRETOS: SITUAÇÃO INOCORRENTE NA ESPÉCIE. CONSEQÜENTE IDONEIDADE JURÍDICA DO MEIO PROCESSUAL UTILIZADO. (...) A GARANTIA CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE. O ordenamento constitucional brasileiro, ao definir o estatuto dos contribuintes, instituiu, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal dos entes estatais, expressiva garantia de ordem jurídica que**

limita, de modo significativo, o poder de tributar de que o Estado se acha investido. Dentre as garantias constitucionais que protegem o contribuinte, destaca-se, em face de seu caráter eminente, aquela que proíbe a utilização do tributo de qualquer tributo com efeito confiscatório (CF, art. 150, IV). A Constituição da República, ao consagrar o postulado da não-confiscatoriedade, vedou qualquer medida, que, adotada pelo Estado, possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, em função da insuportabilidade da carga tributária, o exercício a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, p. ex.). - Conceito de tributação confiscatória: jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal (ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.) e o magistério da doutrina. A questão da insuportabilidade da carga tributária. **TAXA: CORRESPONDÊNCIA ENTRE O VALOR EXIGIDO E O CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL. - A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. - Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República.**

Dessa forma, faltando à TFPG a “razoável equivalência” do elemento contraprestacional próprio dessa espécie de tributo verifica-se inconstitucional por ferir de morte o primado constitucional do não confisco.

## **V. Proporcionalidade entre a motivação legislativa para a instituição da taxa e o exercício do poder de polícia proposto**

Para um amplo juízo de proporcionalidade do PL dissecado, imprescindível investigar o contexto e motivação legiferante em que se insere. Nesse sentido, destaca-se a sua justificativa:

Diante do risco de perda dos Royalties decorrentes da exploração do Petróleo, o Estado do Rio de Janeiro será o maior prejudicado com considerável redução da receita para o ano de 2013. Muito embora o governo tenha vetado a proposta de redistribuição, o congresso ameaça derrubar o veto. Medidas compensatórias vêm sendo estudadas pelos representantes das unidades federativas prejudicadas, bem como pela presidência da república. O presente projeto vem ao encontro das medidas adotadas para evitar lesão irreparável aos cofres públicos do Estado. Nesse sentido, o Estado de Minas e Pará, já possuem taxa semelhante com o objetivo de controlar e fiscalizar seus recursos minerais e proteger seu meio ambiente.

*Prima facie*, verifica-se que a motivação para a instituição da TFPG não é a tutela ambiental ou regulatória das atividades petrolíferas desenvolvidas no Estado (ambas às quais carece o respectivo ente de competência material como visto alhures). Ao revés, a indiscreta busca por recursos norteia a iniciativa legislativa e esclarece sem delongas que a razão de ser da taxa é evitar perdas aos cofres públicos oriundas da possível minoração da receita do Estado oriunda da perda dos Royalties da exploração do petróleo. Resta saber: a iniciativa é legítima e passa pelo crivo da proporcionalidade?

Na lição de José Joaquim Gomes Canotilho<sup>12</sup>, o princípio da proporcionalidade, ou princípio da proibição de excesso, constitui “*um limite constitucional à liberdade de conformação do legislador*”. E segue o magistério:

O princípio da proporcionalidade dizia primitivamente respeito ao problema da limitação do poder executivo, sendo considerado como medida para as restrições administrativas da liberdade individual. É com este sentido que a teoria do estado o considera, já no século XVIII, como máxima suprapositiva, e que ele foi introduzido, no século XIX, no direito administrativo como princípio geral de direito de polícia. [...] Posteriormente, o princípio da proporcionalidade em sentido amplo, também conhecido por princípio da proibição de excesso, foi erigido à dignidade de princípio constitucional...

Sobre os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, merece destaque a lição de Hely Lopes Meirelles<sup>13</sup>:

Sem dúvida, pode ser chamado de princípio da proibição de excesso, que, em última análise, objetiva aferir a compatibilidade entre os meios e os fins, de modo a evitar restrições desnecessárias ou abusivas por parte da Administração Pública, com lesão aos direitos fundamentais.” (...) A Lei 9.784/99 também prevê os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Assim, determina nos processos administrativos a observância do critério de “adequação entre os meios e fins”, cerne da razoabilidade, e veda “imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”, traduzindo aí o

---

12. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999. p. 617.

13. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33. ed. atualizada até a Emenda Constitucional 53, de 19.12.2006, e Lei 11.448, de 15.1.2007 por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 93-94.

núcleo da noção da proporcionalidade (cf. art. 2º, parágrafo único, VI).

Do escólio de Ives Gandra Martins<sup>14</sup> depreende-se que:

O poder tributante não exerce o poder de polícia para justificar a cobrança de taxa pertinente, mas cobra a taxa relacionada porque exerce o poder de polícia. E o poder de polícia é serviço público profilático, objetivando orientar o comportamento social e empresarial, dentro de regras de ordem e coerência. Não tivesse natureza de serviço público, a taxa remuneratória pertinente não teria a conformação de tributo, posto que o exercício do poder de polícia, artificialmente criado e desrelacionado do interesse social, representaria 'ficção jurídica', inadmissível para a imposição tributária. Só diante de efetiva atuação do poder público manifestada por meio desses atos é cabível a taxa, porque os referidos atos é que se constituem na materialidade da hipótese de incidência. O parágrafo único do dispositivo em análise explicita quando se considera regular o exercício do poder de polícia. (...) Nenhum sentido faz admitir taxas com suporte no exercício irregular do poder de polícia.

Mergulhando-se ainda mais nos elementos fundamentais do princípio da proporcionalidade, avaliando-se o mesmo sob o seu espectro da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, verifica-se que menos ainda resiste a TFPG. Com efeito, a instituição da taxa em foco não guarda adequação por não se revestir de instrumento tendente à arrecadação, sendo antes tributo de natureza contraprestacional. Por outro lado, não é necessária posto que a fictícia fiscalização de polícia que a fundamenta já é realizada, no âmbito regulatório, pela ANP, e no am-

---

14. MARTINS, Ives Gandra da Silva *apud* BARRETO, Aires F. Arts. 1º a 95. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 663.

biental pela TCFARJ<sup>15</sup>. Por fim, do ponto de vista da proporcionalidade em sentido estrito, é certo que a ponderação com outros valores tutelados pelo Estado *lato sensu*, como propriedade e a limitação do estado na sua intervenção, bem como livre iniciativa, revela desproporcional a medida, mormente por tantas outras inconstitucionalidades presentes e indicadas neste texto.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal<sup>16</sup> ressoa os conceitos acima traçados:

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - TAXA DE EXPEDIENTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS - DPVAT - INCIDÊNCIA DA REFERIDA TAXA DE EXPEDIENTE SOBRE AS SOCIEDADES SEGURADORAS (...) TRIBUTAÇÃO E OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. - O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. - A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É**

---

15. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do Estado do Rio de Janeiro – Lei Federal n. 10.165/ 2000 e Leis estaduais de n. 5.438/09 e n. 5.629/10.

16. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI n. 2551/MG, Relator Ministro Celso de Mello, DJe de 20/04/2006.

que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.

Assim, com espeque em tudo quanto exposto acima, volta-se à questão posta: a iniciativa é legítima e passa pelo crivo da proporcionalidade? A resposta não pode ser outra que não negativa.

## **VI. Base de cálculo própria de imposto**

A TFGP traz, como visto, base de cálculo correspondente a quatro UFIR/RJ por barril ou unidade equivalente de petróleo ou gás extraído, materializada a sua exigência pelo advento da venda ou a transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular do petróleo ou gás extraído. Inobstante, prescreve o § 2º, do art. 145, da CF: “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”.

Do rol dos impostos constantes do sistema tributário pátrio, sublinha-se o que diz respeito o inciso 155, II, da CF, sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” – ICMS. Tal tributo, conforme estatui o art. 2º, da Lei n. 87/96, incide, entre outros, sobre “*operações relativas à circulação de mercadorias*”.

A proximidade das bases de cálculo da TFGP e do ICMS salta às vistas, chegando ao ponto de visível promiscuidade a as entremear na medida em que a taxa em testilha leva em conta a quantidade de mercadoria saída do estabelecimento do contribuinte, por venda ou transferên-

cia. E é justamente isso que a Constituição quer vedar com o dispositivo antes citado. Na esteira desse raciocínio Aires F. Barreto<sup>17</sup> diseca o tema à luz da jurisprudência:

Este é o entendimento firmado pelo nosso Poder Judiciário, que, ao examinar, ampla, longa e profundamente a matéria, tem decidido, de forma reiterada e uniforme, que a inconstitucional a exigência de taxa em cuja base de cálculo seja adotado critério ou elemento que haja servido para compor a base de cálculo de impostos.

(...)

concluindo não ser possível – diante de sistema tributário cuja estrutura parte de absoluta distinção entre impostos e taxas – instituir tributo cuja hipótese de incidência é uma atuação estatal específica, dirigida ao contribuinte, e cuja base de cálculo leve em conta critério ou elemento que sirva para cálculo de imposto (sendo, assim, inserível para medir o custo da atividade estatal).

De acordo com os julgados, tal inadequação de base de cálculo das taxas acarreta, portanto, inexoravelmente, a invalidade da sua cobrança, porque revela exercício ilegítimo da competência tributária, na medida em que, visível e ostensivamente, inobservados os requisitos expressamente postos pelas normas jurídicas que compõem e estruturam o sistema tributário nacional.

(...)

Repisou-se, até em demasia, que a base de cálculo das taxas é unicamente o valor da atuação do Estado que a justifica. Custo efetivo, estimado, presumido, social são espécies do valor eleito para a atividade, e não bases diversas.

De conseguinte, como análise da hipótese de incidência (fato gerador), foi procedida ao pé do caput do art. 77 do CTN, resta discorrer, a fogo de artifício, sobre a cláusula final do parágrafo único em epígrafe.

---

17. BARRETO, Aires F. Arts. 1º a 95. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 655, 659, 660.

É de bom aviso ter presente: é pelo exame da base imponible que se determina a natureza jurídica específica dos tributos. Não faria senso admitir que, elegendo base de cálculo de imposto, taxa houvésemos criado.

Dessa feita, tendo em conta a Constituição, a Lei e a jurisprudência, inevitável a conclusão da inconstitucionalidade da TFPG também por este aspecto, já que cristalina e verificada a identidade entre a base de cálculo desta com a do ICMS.

### **3. Conclusão**

Em retrospecto das linhas traçadas atrás, o presente estudo enfrentou a (i) observância do princípio da Noventena; (ii) competência estadual para o exercício do poder de polícia em questão; (iii) referibilidade da taxa em relação ao contribuinte e à atividade estatal desenvolvida em seu favor; (iv) relação de razoável equivalência entre o valor da taxa e o custo da respectiva atividade estatal; (v) proporcionalidade entre a motivação legislativa para a instituição da taxa e o exercício do poder de polícia proposto; (vi) base de cálculo própria de imposto, contrastando os elementos da TFPG à luz da legislação, doutrina e jurisprudência aplicáveis. A conclusão, em cada um dos subitens, é a inexorável inconstitucionalidade da taxa por qualquer ângulo que avaliada.

O tributo não passa, como se viu, de inadequado instrumento arrecadatório manejado como fruto da irrisignação do Legislativo fluminense quanto à atual discussão da redistribuição dos Royalties do Petróleo travada no Congresso Nacional. Conquanto razoáveis e justos os anseios do Estado do Rio de Janeiro em defender os seus direitos na participação dos Royalties, não pode fazê-lo à míngua da Constituição e do Estado Democrático de Direito insculpido no art. 1º da Lei Maior.



# A TRIBUTAÇÃO DE EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS

**Maurício Pereira Faro**

A discussão acerca da tributação dos lucros auferidos no exterior por sociedades controladas e coligadas é tema de grande importância no cenário de desenvolvimento econômico brasileiro, uma vez que atinge diversas empresas sediadas no Brasil que possuam investimentos em sociedades estrangeiras caracterizando uma relação de controle e/ou coligação.

A “Controlled Foreign Corporations” (CFC), é o modelo de tributação que foi adotado por alguns países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) visando a prevenir abusos, sem coibir, contudo, a competitividade das empresas que investem no exterior, além de impedir o diferimento e o não pagamento dos tributos sobre a renda no momento de sua apuração.

No direito brasileiro a referida tributação era tratada pela Lei n. 9.532, de 1997, que, de forma acertada, condicionou o pagamento do tributo à ocorrência de efetiva disponibilização jurídica e econômica da receita.

Todavia, a mencionada sistemática sofreu profunda alteração com a edição da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, que, em seu artigo 74, estabeleceu a tributação das empresas coligadas e controladas, quando da apuração de seus resultados, independentemente de sua disponibilização jurídica e econômica.

Ainda neste particular, deve-se destacar que a Lei Complementar 104/2001, a qual inseriu o parágrafo 2º no artigo 43 do Código Tributário Nacional, estabeleceu que o lucro deve ser tributado, com CSLL e Imposto de Renda, no momento em que é auferido no Brasil, independentemente de que tenha sido distribuído aos sócios.

Dessa forma, aplicando-se a norma ora vigente, mesmo que a subsidiária estrangeira reinvesta seus lucros nas suas próprias atividades no exterior, a investidora brasileira precisará pagar, no Brasil, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre o lucro da referida subsidiária no exterior, à alíquota conjunta de 34%.

Em razão dos prejuízos gerados às empresas pelo texto contido no artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001 é que muitos contribuintes suscitaram a inconstitucionalidade do mesmo, haja vista que viola os princípios constitucionais da Irretroatividade, Anterioridade e vedação ao Confisco, desconsidera a personalidade jurídica das coligadas e controladas, propondo a tributação diretamente sobre o patrimônio.

É necessário registrar também que a legislação brasileira criou um modelo que se afasta daquele adotado nos países com regras de tributação internacional, tendo em vista que nestes, esse tipo de regra é aplicável em caráter excepcional, ou seja, apenas quando o investimento tem certas características, como por exemplo, se a coligada ou controlada é domiciliada em “paraíso fiscal” e/ou o lucro por ela auferido decorre de atividades que podem ser transferidas com facilidade, tais como juros ou royalties – “rendimentos passivos”.

Dessa forma, nos demais países, esse tipo de regra de tributação é aplicável excepcionalmente, apenas em situações que apresentem pelo menos algum indício de que houve uma “transferência indevida” de renda tributável do país da investidora para o exterior.

Portanto, o instituto da tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras, no Brasil, mostra-se um tanto quanto prejudicial à competitividade internacional das empresas brasileiras, uma vez que estas são obrigadas a desembolsar caixa, para pagar tributos, antes da deliberação de dividendos pela subsidiária no exterior, e antes mesmo de haver certeza se, um dia, aquele lucro será distribuído.

Objetivando discutir a constitucionalidade do tema é que a Confederação Nacional da Indústria ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) n. 2.588, em que pretende ver declarada a inconstitucionalidade do artigo 74, bem como do parágrafo 2º do artigo 43 do CTN, incluído pela Lei Complementar n. 104, de 2001.

No referido julgamento, para afastar os conceitos definidos pela medida provisória, parte dos Ministros do STF adotou a linha de interpretação de que o método de equivalência patrimonial (avaliação de investimentos considerando o valor patrimonial proporcional) poderia ser utilizado como justificativa para se tributar o lucro antes de distribuído.

Ocorre que essa linha de interpretação, com o devido respeito, contém falhas graves, como por exemplo:

- (i) A equivalência patrimonial reflete, como regra geral, todas as movimentações no patrimônio líquido da sociedade investida e não somente aquelas movimentações decorrentes de lucros. Pode ser o caso de um aporte de capital efetuado por um investidor estratégico, ou da própria variação cambial da moeda estrangeira frente ao Real, que não é tributável;
- (ii) Além disso, mesmo nos casos de investimentos no exterior, a equivalência patrimonial não tem efeitos fiscais no Brasil, sendo neutralizada na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL. É o lucro da subsidiária estrangeira que é incluído diretamente ao lucro real e base de cálculo da CSLL.

Nesse sentido, é necessário esclarecer que o método de equivalência patrimonial não confere ao investidor direito aos lucros das pessoas jurídicas que os tenham gerado, tanto pelo fato de estes estarem sob a regência da lei estrangeira e do estatuto da sociedade que o tiver gerado, quanto pela ideia de que enquanto não distribuídos, segundo a lei e o estatuto que os regem, pertencem àquelas pessoas no exterior e somente

passam para seus sócios ou acionistas no momento estabelecido na sua lei de regência.

Após dez anos do início do julgamento da ADIN, o Supremo Tribunal Federal entendeu por bem suspender o referido julgamento, que já contava com o voto de nove Ministros e reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário n. 611.586, interposto pela COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA.

O fundamento adotado pelo Ministro Relator do caso no Supremo Tribunal para reconhecer a repercussão geral foi de que a controvérsia lida com dois valores constitucionais relevantíssimos. De um lado, há a adoção mundialmente difundida da tributação em bases universais, aliada à necessidade de se conferir meios efetivos de apuração e cobrança à administração tributária. Em contraponto, a Constituição impõe o respeito ao fato jurídico tributário do Imposto de Renda, em garantia que não pode ser simplesmente mitigada por presunções ou ficções legais inconsistentes.

Registrou ainda o Ministro Relator que é imprescindível contextualizar a tributação quanto aos seus efeitos sobre a competitividade das empresas nacionais no cenário internacional, à luz do princípio do fomento às atividades econômicas lucrativas geradoras de empregos e de divisas (art. 3º, II, 4ª, IX e par. ún. e 170, I, III, IV, VII e VIII da Constituição).

A renovação da discussão no mencionado Recurso Extraordinário pode trazer um novo cenário para o julgamento da matéria porque na ADIN faltava apenas o voto de um Ministro e já haviam sido proferidos 4 votos desfavoráveis, 1 voto de parcialmente favorável e 3 votos favoráveis.

Em face da repercussão geral reconhecida e considerando a substancial mudança na composição da Corte Suprema, sobretudo entre os Ministros que haviam votado pela constitucionalidade do dispositivo, é grande a expectativa dos contribuintes por um desfecho favorável ao julgamento, sobretudo ante a patente perda de competitividade internacional das empresas brasileiras do mercado internacional em decorrência da sistemática atualmente vigente.

**PARECER**



**REGIME JURÍDICO DE ISENÇÕES CONCEDIDAS  
A PRAZO CERTO E SOB CONDIÇÕES (MP 470/94  
E LEGISLAÇÃO DECORRENTE PARA TROCA DE  
PAR BONDS POR NTNS) – REGIME JURÍDICO DE  
MEDIDAS PROVISÓRIAS NÃO CONVERTIDAS,  
CUJAS RELAÇÕES LEGAIS NÃO FORAM  
DISCIPLINADAS POR DECRETOS LEGISLATIVOS –  
PARECER.**

**Ives Gandra da Silva Martins**

## **Consulta**

Formulam-me a seguinte consulta:

“a) A isenção de IR sobre os juros dos títulos emitidos com vistas à reestruturação da Dívida Externa Brasileira foi concedido pelo artigo 5º da Lei n. 8.249/91. Os artigos 8º e 9º do Decreto-Lei n. 1.312/74 veiculavam norma semelhante.

b) A Lei n. 8.249/91 foi modificada pela Medida Provisória n. 470/94.

c) A isenção, todavia, foi mantida no corpo da medida provisória, que acabou convertida, após sucessivas reedições, na Lei n. 10.179/2001 (artigo 4º).

d) A comprovação de que as NTN do Consulente se beneficiam da isenção decorre do fato desses títulos terem sido adquiridos pela permuta de “PAR BONDS” (originários da reestruturação da dívida externa do setor público brasileiro).

Assim, passo a formular a seguinte consulta:

1) Com o advento da Medida Provisória 470/94 e reedições, os juros produzidos pelas NTN detidas pelo Consulente deixaram de gozar

da isenção de Imposto de Renda assegurada pela norma contida no artigo 5º da Lei n. 8.249/91?

2) Em caso positivo, a partir de que data a isenção deixou de produzir efeitos?

3) As sucessivas reedições da Medida Provisória 470/94 e a conversão da Lei n. 10.179/2011 tiveram o condão de reprimatinar a norma que outorgava a isenção? Durante qual período, a isenção vigorou? A que tempo a isenção permaneceu revogada?

4) Partindo-se da premissa de existência de disponibilidade jurídica e econômica dos juros produzidos pelas NTN, deveriam (ou deverão) os juros ser oferecidos à tributação?”

## Resposta

Algumas considerações preliminares fazem-se necessárias.

A primeira delas diz respeito a isenções tributárias, que, por força do artigo 175 do CTN, representam a exclusão de crédito tributário, ou seja, a nulificação do direito de exigir obrigação nascida. É o que dispõe o artigo 175 do CTN, cujo discurso transcrevo:

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 (...)<sup>1</sup>

---

1. Walter Barbosa Corrêa comenta-o:

“Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação do CTN, no sentido de saber se a isenção extinguiu a obrigação (e conseqüentemente 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

Podem ser revogadas a qualquer momento, salvo se concedidas:

a) por prazo certo

e

b) em função de determinadas condições,

conforme preceitua o artigo 178 do CTN:

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar n. 24, de 7.1.1975)<sup>2</sup>

Isenções para aquisições de títulos governamentais (NTNs) sob determinadas condições expressas na edição da lei (reestruturação da dívida externa do setor público brasileiro), têm a regência do artigo 178 do CTN, não sendo atingidas pelo comando do artigo 104 assim expresso:

---

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, vol. 2, coordenação Ives Gandra Martins, Ed. Saraiva, 6ª. ed., p. 478/479).

2. Leia-se:

“Tributário. Importação. Isenção. Vigência. CTN, art. 178. Revogação. Impossibilidade. Importação. Isenção concedida a prazo certo. A mercadoria importada ingressou no País em 28.10.1990, quando a isenção ainda estava em vigor e cuida-se de isenção concedida a prazo certo, que nos termos do art. 178 do Código Tributário Nacional não pode ser revogada. Recurso improvido” (STJ, 1ª Turma, REsp 71.535-0, rel. Min. Garcia Vieira, DJU 20.10.1997) in Código Tributário Nacional Comentado, Ed. RT, 1999, p. 682.

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178 (grifos meus),

o qual, inclusive, reitera a ressalva de sua imodificabilidade, dentro do prazo estipulado<sup>3</sup>.

Regem-se tais isenções pelo regime estabelecido no ordenamento que as propõe, não tendo lei posterior o condão de modificá-las.

Um segundo aspecto releva, preliminarmente, apresentar, ou seja, as medidas provisórias, quando não convertidas em lei, permanecem regulando as relações jurídicas constituídas no lapso temporal em que vigoram, conforme o regime seguinte:

1) antes da EC 32/01 na dependência de regulação pelo Congresso ou com reedições sucessivas, até a EC n. 32/01;

2) após a EC n. 32/01 tornando-se definitiva depois de 60 dias, se não houver manifestação do Congresso Nacional<sup>4</sup>.

---

3. Waldir de Oliveira Rocha ensina:

“A extinção ou redução de isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observada a prevalência das concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições, não se submetem — como quer o art. 104, III, do CTN ao princípio da anterioridade do exercício. Aceita-se a disposição do Código Tributário Nacional partindo-se de distinção necessária entre não-incidência e isenção: na não-incidência dispensa-se, afasta-se, o próprio tributo; na isenção, exclui-se o crédito do tributo” (Comentários ao CTN, 5ª. ed., coordenação Ives Gandra da Silva Martins, volume 2, Ed. Saraiva, 2008, São Paulo, p. 63).

4. A redação pretérita era a seguinte:

“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Con-

Assim redigido está o § 11º do artigo 62 da CF nos termos da referida emenda:

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.

Comentei-o como se segue:

Tanto no texto pretérito como no atual a rejeição ou não aprovação de medida provisória tira-lhe a eficácia e a vigência.

As relações jurídicas decorrentes, todavia, devem ser, definitivamente, conformadas por decretos legislativos do Congresso Nacional.

**Pode ocorrer, todavia, de o Parlamento não o elaborar, não podendo aquelas relações decorrentes da medida provisória que perdeu vigência e eficácia “ex tunc”, ficar em estado de “provisoriamente” permanente. Houve por bem, o constituinte, impor sanção ao Congresso Nacional que, se for omissivo, perderá sua competência regulatória, tornando-se definitivas suas determinações, nos exatos termos em que nasceram, na veiculação do Executivo.**

Em outras palavras, para aquelas relações, as medidas provisórias continuam existindo nos exatos termos em que forem reguladas, não mais sobre elas podendo, o Congresso Nacional, atuar para modificá-las. À evidência, tal direito adquirido é à própria relação e não ao

---

gresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.”

Embora a perda de eficácia fosse “ex tunc” ficava sua perda de eficácia sempre na dependência da regulação do Congresso. A questão foi contornada com as reedições admitidas pela Suprema Corte.

regime jurídico que poderá ser alterado no futuro, por outra medida provisória ou por lei<sup>5</sup>.

Em outras palavras, no regime anterior, sem regulamentação expressa no texto constitucional e na dependência de maior regulação pelo Parlamento, os efeitos da medida provisória permaneciam no período, inclusive por sucessivas reedições do diploma executivo; no novo regime, seus efeitos tornam-se permanentes e definitivos após 60 dias, se não houver edição de decreto legislativo para o período em que vigeu a norma.

É de se lembrar que a falta de disposição expressa como a do § 11 do artigo é que levou, no regime anterior, a admitir-se as reedições de MPs, sempre que não examinadas no prazo de 30 dias<sup>6</sup>.

A EC n. 32/01 solucionou, de vez, o impasse de tal reticência, determinando que o regime jurídico da MP rejeitada permaneça por 60 dias, em caráter provisório, após a rejeição, e seus efeitos tornam-se definitivos, para o período em que vigeu, depois deste interregno.

---

5. Constituição e Segurança Jurídica – Direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada – em estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence, coordenação de Carmen Lúcia Rocha, Ed. Forum, Belo Horizonte, 2004, p.279/280.

6. Manoel Gonçalves Ferreira Filho observou sobre o regime anterior:

“Em face dessa aberração jurídica que é a medida provisória, instituída pelos bem-intencionados juristas da “Nova República”, a pretexto de corrigir o “entulho autoritário”, a solução de bom-senso consiste em aceitar a convalidação de efeitos produzidos por medida provisória não convertida em lei, por meio de outra medida provisória, si et in quantum decorre o prazo de trinta dias aberto pela Constituição para a conversão dessa medida. Tudo acabará bem se então a medida for convertida em lei — os efeitos estarão convalidados; ou tudo se aclarará, a posteriori, se ela for rejeitada expressamente — os efeitos não terão sido convalidados. Mas tudo continuará como dantes, se decorrerem ‘in albis’ os trinta dias, e a medida for renovada.

De qualquer forma, o Congresso Nacional muito pouparia os cidadãos, os advogados e os juízes se, nos trinta dias previstos, convertesse em lei, ou desaprovasse, a medida provisória, regulando nesta hipótese os efeitos já produzidos. A sua omissão possibilita um verdadeiro pandemônio jurídico” (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, volume 1, Ed. Saraiva, 2000, São Paulo, p. 390).

É de se lembrar também que o regime da EC n. 32/01, ao assegurar a permanência de todas as medidas provisórias não convertidas em lei até sua edição, e ao impor um prazo ao Congresso para ofertar tratamento jurídico para as relações ocorridas no período em que a norma teve eficácia, definiu, para as medidas provisórias rejeitadas, sem tratamento legislativo até o momento da edição da EC n. 32, um prazo - a partir dela fatal - para que a disciplina jurídica dessas relações fosse definida, sem o que, após 2 meses, tornar-se-ia permanente o regime estabelecido no período em que teve vigência, validade e eficácia<sup>7</sup>.

---

7. Alexandre de Moraes comenta:

Esse entendimento foi consagrado pela EC n°32/01 que, expressamente, determinou no § 3º do art. 62, que as medidas provisórias perderão eficácia desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de 60 dias, prorrogável uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

Dessa forma, a rejeição das medidas provisórias, seja expressa, seja tácita, opera com efeitos retroativos — *ex tunc* —, competindo ao Congresso Nacional a edição do decreto legislativo para disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

Caso, porém, o Congresso Nacional não edite o decreto legislativo no prazo de 60 dias após a rejeição ou perda de sua eficácia, a medida provisória continuará regendo somente as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência.

Assim, diferentemente do texto original da Constituição da República, a EC n° 32/01 estabeleceu prazo de 60 dias para o exercício da competência congressual em regulamentar as relações jurídicas na hipótese de rejeição de medidas provisórias.

A inércia do Congresso Nacional no exercício de sua competência acarretará a conversão dos tradicionais efeitos *ex tunc* (retroativos), decorrentes da rejeição de medida provisória, para efeitos *ex nunc* (não retroativos). Trata-se, pois, de envergonhado retorno aos efeitos não retroativos decorrentes da rejeição expressa do antigo Decreto-lei. Ressalte-se, porém, que essa transformação de efeitos somente ocorrerá caso o Congresso Nacional não edite o necessário Decreto legislativo no prazo constitucionalmente fixado” (grifos meus) (Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional, 8ª. ed., Ed. Atlas, São Paulo, 2011, p. 1059/1060).

Em resumo, apesar de, em tese, tanto no novo regime (§ 3º do artigo 62)<sup>8</sup> quanto no anterior, as medidas provisórias rejeitadas perderem eficácia “ex tunc”, as exceções jurisprudenciais (reedição de MPs, no regime anterior) no antigo regime e constitucionais (§ 11) no regime da EC n. 32/01, tornam sua eficácia, validade e vigência no tocante às relações jurídicas verificadas no período de sua regência e não disciplinadas pelo Parlamento, definitivas<sup>9</sup>.

Um último aspecto preliminar faz-se necessário.

É cláusula pétrea constitucional a irretroatividade da lei para que não sejam feridas situações jurídicas definitivamente asseguradas.

Reza o inciso XXXVI do artigo 5º da CF que:

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

---

8. O § 3º do artigo 62 da CF está assim redigido:

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 32, de 2001)”

9. Leia-se:

“Possibilidade de controle jurisdicional da transformação dos efeitos da rejeição de medida provisória de ex tunc para ex nunc, em virtude da inércia do Congresso Nacional: STF — “Entendeu-se que a ação deveria ser admitida, tendo em conta que, nela, estar-se-ia discutindo a adequada interpretação da disposição constante do § 11 do art. 62 da CF, ou seja, se ela regularia apenas as relações no período de sua vigência ou também situações nas relações prospectivas” (grifos meus) (STF — Pleno — ADPF n. 84 AgR/DF — Rel. Min. Sepúlveda Pertence, decisão: 31-5-2006 — Informativo STF n5 429, Seção I, p. 1). In Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional, 8ª. ed., Alexandre de Moraes, Ed. Atlas, São Paulo, 2011, p. 1059/1060.

Tratamento diferencial futuro para relações consolidadas sob o efeito de legislação pretérita não é possível, sendo tais relações intangíveis pela nova lei<sup>10</sup>.

Mister se faz observação elementar: o que se assegura não é o regime jurídico, que pode ser alterado por legislação posterior, e sim as garantias estabelecidas no regime anterior como condições para que a situação jurídica se conformasse.

Exemplifico: se o governo decide aumentar o imposto de renda sobre a faixa de rendimentos de uma pessoa física para o exercício seguinte, respeitando o princípio da anterioridade e nonagena, pode fazê-lo, pois dirá respeito aos rendimentos futuros, para os quais não há regime assegurado<sup>11</sup>. Se o governo, todavia, depois de assegurar uma isenção

---

10. Celso Ribeiro Bastos esclarece:

“A Constituição arrola como outra das garantias do cidadão em matéria de direito intertemporal o ato jurídico perfeito.

A rigor, o ato jurídico perfeito está compreendido no direito adquirido. Em outras palavras, não se pode conceber um direito adquirido que não advenha de um ato jurídico perfeito.

Parece que o constituinte teve mais em mira, ao cogitar dessa matéria, seus aspectos formais, isto é, ato jurídico perfeito é aquele que se aperfeiçoou, que reuniu todos os elementos necessários à sua formação, debaixo da lei velha.

Isso não quer dizer que ele encerre no seu bojo um direito adquirido. O que o constituinte quis foi imunizar o portador do ato jurídico perfeito contra as oscilações de forma aportadas pela lei.

Assim, se alguém desfrutava de um direito por força de um ato que cumpriu integralmente as etapas da sua formação debaixo da lei velha, não pode ter esse direito negado só porque a lei nova exige outra exteriorização do ato” (Comentários à Constituição do Brasil, 2º vol., Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, Ed. Saraiva, 3ª ed., 2004, São Paulo, p. 215).

11. O artigo 150, inciso III, letras ‘a’, ‘b’ e ‘c’ da CF tem a seguinte dicção:

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

.....

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

sob condições, pretender eliminá-la, ferindo o princípio da legalidade e dando efeitos retroativos “in pejus”, não o pode fazer, não só por força do artigo 178 do CTN, como do inciso XXXVI do artigo 5º da CF, pois aquelas condições eram as previstas no regime jurídico então vigente para que a situação jurídica se conformasse e as operações previstas nele se concretizassem.

Não fere o princípio da irretroatividade a mudança de regime jurídico para o futuro, em matéria tributária. Fere a alteração de antigo regime jurídico consolidado sob condição, razão pela qual não só a lei suprema, como a complementar, para isenções a prazo certo e sob condição, declarou a sua imutabilidade e imodificabilidade<sup>12</sup>.

Isto posto, passo a responder às questões formuladas.

Em 24 de outubro de 1991, o governo federal promulgou a Lei 8.249, cujos artigos 1º e 2º tinham a seguinte dicção:

---

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003); .....”.

12. Heleno Taveira Torres lembra que:

O ato jurídico perfeito é aquele que se encontra aperfeiçoado em todos os seus elementos constitutivos e, por conseguinte, não pode ser alterado por lei posterior, na melhor aplicação do princípio ‘tempus regit actum’. Como examina Pontes de Miranda, o “ato jurídico perfeito” é um fato jurídico, e não mais do que isso, que tem sua localização definida temporal e espacialmente. E como ele ingressa em um dado sistema de normas, dele exsurgem efeitos para certa ou várias pessoas, segundo o direito material aplicável. Cogita-se do direito adquirido, diversamente, como direito individual que exsurge de atos consolidados ou pendentes, segundo a situação. Preservada a plena proibição de retroatividade das leis tributárias, não seria crível que situações consolidadas no passado pudessem ser reabertas ou superadas simplesmente para justificar sua sujeição à lei tributária, em conformidade com as pretensões impositivas, em tempos futuros” (Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário, Ed. RT, 2011, São Paulo, p. 441).

Art 1º As Notas do Tesouro Nacional (NTN), criadas pelo art. 30 da Lei n. 8.177, de 1º de março de 1991, poderão ser emitidas para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, de emissão do Tesouro Nacional, que foram objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, através do “Brazil Investment Bond Exchange Agreement”, de 22 de setembro de 1988.

§ 1º O Poder Executivo poderá autorizar que as NTN de que trata o caput tenham cláusula alternativa de opção, por ocasião do resgate, pela variação da cotação de venda do dólar dos Estados Unidos no mercado de câmbio de taxas livres, divulgada pelo Banco Central do Brasil.

Art 2º A NTN será emitida com as seguintes características gerais:

I - prazo: até vinte e cinco anos;

II - remuneração: juros de até doze por cento ao ano, calculados sobre o valor nominal atualizado;

III - forma de colocação: oferta pública, com a realização de leilões, podendo ser colocada ao par, com ágio ou deságio;

IV - modalidade: nominativa; e

V - valor nominal: múltiplo de Cr\$ 1.000,00 (um mil cruzeiros).

§ 1º O Poder Executivo regulamentará, para cada série específica de NTN, as características de atualização do valor nominal, negociabilidade, forma de pagamento de juros e resgate do principal.

§ 2º Para a atualização do valor nominal da NTN podem ser utilizados os seguintes indicadores:

I - variação do Índice Geral de Preços de Mercado (IGPM), calculado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV); ou

II - Taxa Referencial (TR); ou

III - variação da cotação de venda do dólar dos Estados Unidos no mercado de câmbio de taxas livres, divulgada pelo Banco Central do Brasil.

§ 3º As NTN poderão ser expressos em Unidade Real de Valor (URV). (Parágrafo incluído pela Lei n. 8.880, de 27.5.1994) (grifos meus).

Por outro lado, o artigo 5º, do mesmo diploma, versado estava nos termos que se seguem:

Art 5º São isentos do Imposto de Renda os juros produzidos pelas NTN emitidas na forma do art. 1º, bem assim os referentes aos bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei n. 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (grifos meus).

Sem alterar os benefícios constantes da Lei 8249/91, cujas normas foram consolidadas pela MP 470 de 11/04/1994, houve, por este diploma, ampliação do espectro de emissões das NTN, conforme estabelecido em seus 4 artigos, cuja redação transcrevo:

Art. 1º O art. 30 da Lei n. 8.177, de 19 de março de 1991, alterado pela Lei n. 8.696, de 26 de agosto de 1993 e pela Medida Provisória n. 455, de 25 março de 1994, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 30 E criada a Nota do Tesouro Nacional - NTN, a ser emitida, respeitados a autorização concedida e os limites fixados na Lei Orçamentária, ou em seus créditos adicionais, com a finalidade de prover o Tesouro Nacional de recursos necessários para cobertura de seus déficits explicitados nos orçamentos ou para realização de operações de crédito por antecipação de receita.

§ 1º Além do disposto no caput deste artigo, a NTN poderá ser emitida no âmbito do Programa Nacional de Desestatização - PND, instituído pela Lei n. 8.031, de 12 de abril de 1990, para:

- a) aquisição, pelo alienante de bens e direitos, com os recursos recebidos em moeda corrente;
- b) permuta pelos títulos e créditos recebidos por alienantes.

§ 2º Os recursos em moeda corrente obtidos na forma da alínea “a” do parágrafo anterior serão usados para:

- a) amortizar a dívida pública mobiliária federal de emissão do Tesouro Nacional;

b) custear programas e projetos nas áreas da ciência e tecnologia, da saúde, da defesa nacional, da segurança pública e do meio ambiente, aprovados pelo Presidente da República.

Art. 2º O art. 2º da Lei n. 8.249, de 24 de outubro de 1991, alterado pela Medida Provisória nº 455/94, passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 2º A NTN será emitida com as seguintes características gerais:

I - prazo: até 30 anos;

III - formas de colocação:

a) oferta pública, com a realização de leilões, podendo ser colocada ao par, com ágio ou deságio;

b) direta, em favor de autarquia, fundação ou empresas públicas, ou sociedade de economia mista federal, mediante expressa autorização do Ministro de Estado da Fazenda, não podendo ser colocada por valor inferior ao par;

c) direta, em favor de interessado, e mediante expressa autorização do Ministro de Estado da Fazenda, não podendo ser colocada por valor inferior ao par, quando se tratar de emissão para atender ao Programa de Financiamento às Exportações - PROEX, instituído pela Lei n. 8.187, de 19 de junho de 1991; nas operações de troca por ‘Brasil Investment Bond - BID’, de que trata o art. 1º desta Lei; e nas operações de troca por bônus previstas nos acordos de reestruturação da dívida externa.

Art. 3º O Parágrafo Único do art. 3º da Lei n. 8.249/91 passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 3º.....

Parágrafo Único. O Poder Executivo poderá autorizar a utilização da NTN para aquisição de bens e direitos alienados no âmbito do Programa Nacional de Desestatização - PRD, de que trata a Lei n. 8.031, de 12 de abril de 1990.

Art. 4º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação (grifos meus).

Tal medida provisória foi reeditada na sequência abaixo transcrita:

Originária: 470

Edições:

497, 527, 549, 574, 606, 645, 691, 740, 799, 863,916, 954, 979, 1.005, 1.028, 1.050, 1.076, 1.103,1.135, 1.168, 1.203, 1.238, 1.275, 1.314, 1.354,1.396,1.438,1.486,1.486-29,1.486-30,1.486-31,1.486-2,1.486-33, 1.486-34, 1.538, 1.538-36, 1.5387, 1.5388, 1.538-39, 1.538-40, 1.538-41, 1.538-42,1.538-43, 1.538-44, 1.538-45, 1.538-46, 1.538-47,1.618-48, 1.618-49, 1.618-50, 1.618-51, 1.618-52,1.618-53, 1.618-54, 1.697-55, 1.697-56, 1.697-57,1.697-58, 1.697-59, 1.697-60, 1.763-61, 1.763-62,1.763-63, 1.763-64, 1.763-65, 1.763-66, 1.763-67,1.862-68, 1.862-69, 1.862-70, 1.862-71, 1.862-72,1.862-73,- 1.974-74, 1.974-75, 1.974-76, 1.974-77,1.974-78, 1.974-79, 1.974-80, 1.974-81, 1.974-82,1.974-83, 1.974-84, 1.974-85, 1.974-86, 1.974-87,2.096-88

Regulamentando a Lei n. 8249 DE 24/12/1991, consolidada pela MP 470 e reedições seguintes, a presidência da República editou o Decreto n. 1732 de 07/12/1995, cujo artigo 1º, § 1º, assim expresso estava:

Art. 1º A Nota do Tesouro Nacional - NTN, criada pelo art. 30 da Lei n. 8.177, de 1º de março de 1991, será emitida em doze séries distintas: NTN Série A - NTN-A; NTN Série B - NTN-B; NTN Série C - NTN-C; NTN Série D - NTN-D; NTN Série F - NTN-F; NTN Série H - NTN-H; NTN Série I - NTN-I; NTN Série L - NTN-L; NTN Série M - NTN-M; NTN Série P - NTN-P; NTN Série R - NTN-R e NTN Série T - NTN-T.

§ 1º A NTN-A, a ser utilizada na operação de troca por “Brazil Investment Bond - BIB”, de acordo com o art. 1º da Lei n. 8.249, de 1991, terá as seguintes características:

- a) prazo: até 25 anos, respeitado o cronograma original de vencimento do “BIB” utilizado na operação de troca;
- b) taxa de juros: seis por cento ao ano, calculada sobre o valor nominal atualizado;
- c) modalidade: nominativa e negociável;
- d) valor nominal: múltiplo de R\$ 1.000,00 (mil reais);

- e) atualização do valor nominal: por índice calculado com base na taxa Referencial - TR, desde a data da emissão até a data do resgate, ou pela variação da cotação de venda do dólar dos Estados Unidos no mercado de câmbio de taxas livres, divulgada pelo Banco Central do Brasil, caso em que serão consideradas as taxas médias do dia útil imediatamente anterior às datas de emissão e de resgate do título, o que for maior;
- f) pagamento de juros: todo dia quinze dos meses de março e setembro, utilizando-se para fins de determinação dos juros devidos o valor nominal atualizado por índice calculado com base na Taxa Referencial - TR, divulgada pelo Banco Central do Brasil;
- g) resgate do principal: conforme o cronograma original de vencimento do “BIB” utilizado na operação de troca (grifos meus),

e cujo artigo 17 reafirmava a isenção alargada pelos diplomas que se sucederam à Lei n. 8249/91, nos termos seguintes:

Art. 17. São isentos do imposto de renda, nos termos do art. 5º da Lei n. 8.249, de 1991, os juros produzidos pela NTN referenciada no § 1º do art. 1º deste Decreto (grifos meus).

Em idênticos termos, o Decreto n. 2414 de 08 de dezembro de 1997 definia, no seu artigo 1º, que:

Art. 1º - A Nota do Tesouro Nacional - NTN, criada pelo art. 30 da Lei n. 8.177, de 1º de março de 1991, será emitida em treze séries distintas: NTN Série A - NTN-A; NTN Série B - NTN-B; NTN Série C - NTN-C; NTN Série D - NTN-D; NTN Série F - NTN-F; NTN Série H - NTN-H; NTN Série I - NTN-I; NTN Série J - NTN-J; NTN Série L - NTN-L; NTN Série M - NTN-M; NTN Série P - NTN-P; NTN Série R - NTN-R e NTN Série T - NTN-T.

§ 1º - A NTN-A, a ser utilizada na operação de troca por “Brazil Investment Bond - BIB”, de acordo com o art. 1º da Lei n. 8.249, de 1991, e pelos demais títulos emitidos em decorrência dos acordos

de reestruturação da dívida externa brasileira, terá as seguintes características:

- a) prazo: até trinta anos;
- b) taxa de juros: variável, observadas as condições do título externo que originou a operação de troca, respeitado o limite de 12% a.a.;
- c) forma de colocação: direta, em favor do interessado, podendo ser colocada ao par, com ágio ou deságio;
- d) modalidade: nominativa e negociável;
- e) valor nominal: múltiplo de R\$1.000,00 (mil reais);
- f) atualização do valor nominal: pela variação da cotação de venda do dólar dos Estados Unidos no mercado de câmbio de taxas livres, divulgada pelo Banco Central do Brasil, sendo consideradas as taxas médias do dia útil imediatamente anterior às datas de emissão e de vencimento do título;
- g) pagamento de juros: semestralmente, observadas as datas de pagamento de juros do título externo que originou a operação de troca, com ajuste no primeiro período de fluência, quando couber;
- h) resgate do principal: nas mesmas condições observadas para o pagamento do principal que originou a operação de troca, com ajuste no primeiro período de fluência, quando couber (grifos meus),

sendo a dicção do artigo 18 a seguinte:

Art. 18 - São isentos do imposto sobre renda, nos termos do art. 5º da Lei n. 8.249, de 1991 os juros produzidos pela NTN referenciada no § 1º do art. 1º deste Decreto.

Em 13 de setembro de 1996, o Senado Federal pela Resolução n. 69 de 1996, determinou que:

Autoriza a União a realizar operações de recompra e de reestruturação dos títulos da dívida externa brasileira, contemplando a aquisição dos títulos, com deságio, no mercado secundário, a emissão de novos títulos para substituir os antigos ou outras modalidades de operações, com o objetivo de reduzir o estoque ou os encargos da

dívida, alongar os prazos de pagamento ou ajustar o perfil do endividamento externo do setor público brasileiro.

O Senado Federal resolve:

Art. 1º É a União autorizada a realizar operações de recompra e de reestruturação dos títulos da dívida externa brasileira, contemplando a aquisição dos títulos, com deságio, no mercado secundário, a emissão de novos títulos para substituir os antigos ou outras modalidades de operações.

Art. 2º As operações a que se refere o artigo anterior deverão resultar necessariamente em benefícios para o País, especialmente em termos de maximização do deságio a ser obtido pela União na recompra ou na troca dos títulos, redução do estoque ou dos encargos da dívida, alongamento dos prazos ou melhoria do perfil do endividamento externo do setor público brasileiro.

§ 1º Os preços médios dos títulos da dívida externa brasileira, vigentes no mercado secundário, nos seis meses anteriores à realização de cada operação, devem ser utilizados como parâmetros para a definição do deságio mínimo a ser obtido nas operações de que trata esta Resolução.

§ 2º O fluxo anual de pagamentos dos novos títulos emitidos ao amparo desta Resolução deve ter como parâmetro o fluxo anual dos títulos substituídos.

Art. 3º É a União autorizada a contratar instituições financeiras, nacionais e estrangeiras para atuarem junto ao mercado financeiro internacional nos trabalhos de preparação e implementação das operações de que trata esta Resolução.

Parágrafo único. As instituições financeiras que vierem a ser contratadas serão remuneradas na proporção dos serviços prestados, considerando-se, ainda, os níveis de deságio, de taxas de juros e de prazos obtidos em cada modalidade de operação, devendo os custos desses serviços enquadrar-se nos níveis de remuneração aceitáveis no mercado internacional.

Art. 4º O Banco Central do Brasil, na qualidade de agente do Tesouro Nacional, será o responsável pela condução das operações de que trata esta Resolução (grifos meus).

O Ministério da Fazenda, por outro lado, em 8 de dezembro de 1997, editou a Portaria n. 331 em que, no artigo 1º § 1º, declara:

Art. 1º A Nota do Tesouro Nacional Série A – NTN-A será emitida em 9 subséries distintas: NTN-A1, NTN-A2, NTN-A3, NTN-A4, NTN-A5, NTN-A6, NTN-A7, NTN-A8, NTN-A9.

§ 1º A NTN-A1, a ser utilizada nas operações de troca por “Brazil Investment Bond – BIB”, terá as seguintes características:

- a) prazo: até 16 anos, observado o cronograma remanescente de vencimento do “BIB” utilizado na operação de troca;
- b) taxa de juros: 6% ao ano, calculada sobre o valor nominal atualizado;
- c) forma de colocação: direta, em favor do interessado, podendo ser colocada ao par, com ágio ou deságio;
- d) modalidade: nominativa e negociável;
- e) valor nominal: múltiplo de R\$ 1.000,00 (hum mil reais);
- f) atualização do valor nominal: pela variação da cotação de venda do dólar dos Estados Unidos no mercado de câmbio de taxas livres, divulgada pelo Banco Central do Brasil, sendo consideradas as taxas médias do dia útil imediatamente anterior às datas de emissão e de vencimento do título;
- g) pagamento de juros: todo dia 15 dos meses de março e setembro, com ajuste no primeiro período de fluência, quando couber;
- h) resgate do principal: nas mesmas condições observadas para o pagamento do “BIB”, com ajuste no primeiro período de fluência, quando couber.

Em 6 de fevereiro de 2001, foi promulgada a Lei n. 10.179 revogando a Lei n. 8177 de 01/03/1991 e suas alterações. Foi, então, criado um novo regime jurídico para os títulos a serem emitidos a partir daquele momento, estando o seu artigo 1º assim redigido:

Art. 1º Fica o Poder Executivo autorizado a emitir títulos da dívida pública, de responsabilidade do Tesouro Nacional, com a finalidade de:

I - prover o Tesouro Nacional de recursos necessários para cobertura de seus déficits explicitados nos orçamentos ou para realização de operações de crédito por antecipação de receita, respeitados a autorização concedida e os limites fixados na Lei Orçamentária, ou em seus créditos adicionais;

II - aquisição pelo alienante, no âmbito do Programa Nacional de Desestatização - PND, de que trata a Lei n. 9.491, de 9 de setembro de 1997, de bens e direitos, com os recursos recebidos em moeda corrente ou permuta pelos títulos e créditos recebidos por alienantes;

III - troca por Bônus da Dívida Externa Brasileira, de emissão do Tesouro Nacional, que foram objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, por meio do “Brazil Investment Bond Exchange Agreement”, de 22 de setembro de 1988;

IV - troca por títulos emitidos em decorrência de acordos de reestruturação da dívida externa brasileira, a exclusivo critério do Ministro de Estado da Fazenda;

V - troca, na forma disciplinada pelo Ministro de Estado da Fazenda, o qual estabelecerá, inclusive, seu limite anual, por títulos emitidos em decorrência de acordos de reestruturação da dívida externa para utilização em projetos voltados às atividades de produção, distribuição, exibição e divulgação, no Brasil e no exterior, de obra audiovisual brasileira, preservação de sua memória e da documentação a ela relativa, aprovados pelo Ministério da Cultura, bem como mediante doações ao Fundo Nacional da Cultura - FNC, nos termos do inciso XI do art. 5º da Lei n. 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

VI - permuta por títulos do Tesouro Nacional em poder do Banco Central do Brasil;

VII - permuta por títulos de responsabilidade do Tesouro Nacional ou por créditos decorrentes de securitização de obrigações da União, ambos na forma escritural, observada a equivalência econômica.

VIII - pagamento de dívidas assumidas ou reconhecidas pela União, a critério do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Medida Provisória n. 2.181-45 de 2001)

IX - assegurar ao Banco Central do Brasil a manutenção de carteira de títulos da dívida pública em dimensões adequadas à execução

da política monetária. (Incluído pela Medida Provisória n. 435, de 2008)

IX - assegurar ao Banco Central do Brasil a manutenção de carteira de títulos da dívida pública em dimensões adequadas à execução da política monetária. (Incluído pela Lei n. 11.803, de 2008),

contendo o artigo 4º o discurso que se segue:

Art. 4º São isentos do Imposto sobre a Renda os juros produzidos pelas NTN emitidas na forma do inciso III do art.1º desta Lei, bem como os referentes aos bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil para os fins previstos no art.8º do Decreto-Lei n. 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.105, de 24 de janeiro de 1984.

O artigo 8º do Decreto-lei n. 1312/74 dispõe:

Art. 8º O Poder Executivo fica autorizado a contratar ou dar a garantia do Tesouro Nacional a créditos obtidos no exterior junto a entidades oficiais ou privadas destinados ao financiamento compensatório de desequilíbrio de balanço de pagamentos ou a promover a formação de adequadas reservas internacionais em moeda estrangeira, observado o limite até o dobro do valor médio das exportações brasileiras realizadas nos últimos (3) três anos anteriores à contratação do financiamento. (Redação dada pelo Decreto-lei n. 2105, de 1984) (grifos meus),

sendo a seguinte a expressão do artigo 1º do DL 2105/84:

Art. 1º O artigo 8º do Decreto-lei n. 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, modificado pelos Decretos-leis n. 2.048, de 26 de julho de 1983, e 2.070, de 14 de dezembro de 1983, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 8º O Poder Executivo fica autorizado a contratar ou dar a garantia do Tesouro Nacional a créditos obtidos no exterior junto a

entidades oficiais ou privadas destinados ao financiamento compensatório de desequilíbrio de balanço de pagamentos ou a promover a formação de adequadas reservas internacionais em moeda estrangeira, observado o limite até o dobro do valor médio das exportações brasileiras realizadas nos últimos (3) três anos anteriores à contratação do financiamento.

Parágrafo único. Não se compreendem nas limitações deste artigo as renegociações de dívidas no exterior que representem, simples prorrogações dos prazos de liquidação.”

Colocados os fundamentos legais, realço apenas, como matéria fática, que no período de vigência das diversas reedições da MP 470/94 e dos Decretos regulamentadores que alargarem a isenção da Lei n. 8.249/91, o Consulente teve suas “Par Bonds’ trocadas por NTN’s”, como, em relatório final, deliberaram os diretores do Banco Central, ao dizerem:

12. A Procuradoria Geral deste Órgão, manifestando-se a respeito da troca pretendida – “PAR BONDS” por NTN’s indexadas ao câmbio, emitidas para tal finalidade- ratifica nosso entendimento de que a operação, tal como estruturada, encontra amparo na Resolução n. 69/96, do Senado Federal

declarando:

16. No quadro a seguir, encontram-se discriminadas as instituições detentoras dos referidos títulos e seus respectivos valores: (...).

17. Finalmente, informamos a V. S<sup>a</sup>. que já foram concluídos os procedimentos legais, no âmbito do Ministério da Fazenda (STN e PGFN), com vistas a amparar a realização da operação de que se trata, em especial no que respeita à reedição da Medida Provisória n. 1538-47, publicada no Diário Oficial de 27/11/97

concluindo:

É o que trazemos à deliberação de V. S<sup>as.</sup>, com nossos votos favoráveis.

Voto dos Diretores

Demosthenes Madureira de Pinho Neto e Cláudio Ness Malich

Em 03/12/97.

De todo o exposto até o presente, já se pode passar às respostas das questões formuladas, com fundamentação prévia à luz das premissas atrás apresentadas.

O primeiro aspecto a considerar é que a Medida Provisória 470/94 e todos os diplomas posteriores de natureza executiva e legislativa exteriorizam um alargamento da isenção das NTNs emitidas. No interesse do país, títulos vinculados à dívida externa (em especial as “PAR BONDS”), foram trocados por títulos emitidos internamente. Para tal finalidade, foram especialmente emitidas NTNs<sup>13</sup>.

Claramente, a MP 470/94 mantém a isenção da Lei n. 8.249/91 e os decretos regulamentadores reiteram esse espectro abrangente maior. Vale dizer, todos os juros das NTNs emitidas nos novos termos alargados por aquela legislação, passaram a gozar da isenção da lei originária.

---

13. Hugo de Brito Machado ensina:

“A isenção concedida em caráter geral, assim como surge diretamente da lei, independentemente de qualquer ato administrativo, com a revogação da lei que a concedeu desaparece. Quando concedida por prazo certo e em função de determinadas condições não pode ser revogada, pois incorpora-se ao patrimônio do contribuinte. A regra geral é a revogabilidade das isenções. O Estado, assim como pode tributar, pode também, evidentemente, revogar as isenções concedidas. Entende-se, porém, que o contribuinte pode ser atraído pelo incentivo que a isenção representa e, assim, passe a desenvolver atividade em que não se lançaria, se não existisse a isenção, fazendo investimentos vultosos e ficando mesmo em situação de não poder, sem graves prejuízos, desistir. Nestes casos, a retirada da isenção representaria um ludíbrio, sendo, portanto, inamissível. Assim, também, qualquer alteração que implique, direta ou indiretamente, redução da isenção é inadmissível” (Curso de Direito Tributário, 30<sup>a</sup>. ed., Malheiros Editores, São Paulo, 2009, p. 232).

Por outro lado, os títulos foram emitidos a prazo certo e sob condições, com objetivo determinado de troca, NO INTERESSE DO PAÍS, de diversos títulos. Entre eles, as PAR BONDS por NTNs, a significar que essa troca implicou compromisso da União de, ao atrair os detentores de tais títulos, assegurar-lhes a permanência e o alargamento do benefício de isenção do imposto sobre a renda.

Típica hipótese do artigo 178 do CTN, que não permite a revogação de isenção dada a prazo certo e sob condição.

Retirar dos títulos, por lei posterior, o benefício a prazo certo ofertado para que a troca se fizesse, à evidência, implicaria ferir não só o inciso XXXVI, do artigo 5º, da CF, como os artigos 178 e 104 do CTN, que só permitem a revogação, relativamente a estímulos concedidos sem prazo determinado e sem o preenchimento de condições (não onerosos)<sup>14</sup>.

---

14. Humberto Ávila ensina:

“Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a proibição de retroatividade é bidimensional. Sua dimensão normativa preponderante é de regra, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, proibindo a instituição ou majoração de tributos relativamente a fatos que já se tenham consolidado completamente no passado. É preciso enfatizar, porém, que a irretroatividade possui sentido normativo indireto de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de previsibilidade, de estabilidade, de cognoscibilidade, de confiabilidade e de lealdade, no exercício das competências normativas pelo Poder Público.

Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, a irretroatividade qualifica-se preponderantemente do seguinte modo:

quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação; quanto ao objeto, qualifica-se, na sua dimensão de regra, como uma limitação negativa, na medida em que exige, na atuação legislativa de instituição e aumento de qualquer tributo, o respeito aos fatos já consolidados e, na sua dimensão de princípios, como uma limitação positiva, porquanto impõe a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de previsibilidade, de estabilidade, de cognoscibilidade, de confiabilidade e de lealdade; quanto à forma, revela-se, na dimensão de regra, como uma limitação expressa e formal, na medida em que, sobre ser expressamente prevista na Constituição Federal (art. 150, III, “a” e art. 5Q, XXXVI), estabelece procedimentos a serem observados pelo Poder Público e, na dimensão de princípios, como uma limitação expressa e material, já que restringe o conteúdo das

O ato jurídico perfeito e acabado, representado pela emissão e troca de “PAR BONDS” pelas NTNs, no caso consultado, decorreu do fato de que, SEM A ATRAÇÃO DA ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA AOS JUROS, a troca poderia não ser feita e o interesse nacional de mudar o perfil da dívida restaria prejudicado<sup>15</sup>.

Daí a razão de se criar o atrativo da isenção do I. Renda, que, à evidência, nos termos dos três dispositivos retro analisados, teria que prevalecer até o fim do prazo estabelecido para o resgate dos títulos federais.

É de se lembrar, como consequência, que embora a lei revogadora de 2001 (10.179/2001) faça menção a títulos emitidos a partir daquela data e à revogação da legislação anterior, não pode retroagir para alcançar as situações consolidadas, visto que o regime jurídico sob cuja égide houve a consolidação não era passível de modificação, por gerador de atos jurídicos perfeitos e acabados, intangíveis, em suas condições pré-estabelecidas, por legislação posterior, em face da irretroatividade da lei.

Não se trata de atingir situações passíveis de alteração mediante modificação de regime jurídico, mas de não se poder modificar condições pré-estabelecidas em atos jurídicos perfeitos celebrados por prazo certo de validade.

A matéria, inclusive, está sumulada:

Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas (STF, Súmula 544).

---

próprias normas que podem ser objeto de edição” (Sistema Constitucional Tributário, 2ª. ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2006, p. 143/144).

15. Leia-se o seguinte acórdão para caso análogo:

“Tributário. Imposto de importação. IPI. Isenção concedida com prazo certo. Revogação. Impossibilidade. CTN, art. 178. A isenção concedida com prazo certo e sob condições não pode ser revogada a qualquer tempo, porque ofende a segurança das relações jurídicas” (TRF, 4. Região, 1.a Turma, AMS 0442004, rei. Juiz Vladimir Passos de Freitas, j. 28.05.1996, DJU 28.05.1996).

É de se acrescentar que as Medidas Provisórias reeditadas, regulamentadas por decretos e atos do Executivo, tiveram eficácia e vigência do regime nelas previstos até a sua conversão em lei e, muito embora não tenham sido convertidas em lei todas as suas disposições, à falta de decreto legislativo disciplinando as relações consolidadas no período, convalidados foram, de forma definitiva, os atos perfeitos e acabados sob sua égide, nos termos do § 11 do artigo 62 da CF, cuja dicção repto:

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas (...)¹⁶

Parece-me, pois, que o artigo 4º da Lei n. 10179/01 é aplicável a todos os títulos emitidos nos termos da legislação de 74, de 84 e novos títulos, MAS NÃO RETIRA O BENEFÍCIO ISENCIONAL OUTORGADO PELA NORMAÇÃO DA MP 470/94 e toda a legislação consequente, cuja permanência no tempo e até a liquidação das NTNs,

---

16. José Afonso da Silva preleciona:

“Nos casos de rejeição e de perda da eficácia das medidas provisórias é que incumbe ao Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

Quem apresentará o projeto de decreto legislativo visando àquele fim? A Constituição não o diz. Importa ao Regimento Comum disciplinar o procedimento, mas certamente é incumbência que cabe à Mesa do Congresso Nacional (art. 57, § 5º). Apresentado o projeto, o Congresso está obrigado a aprová-lo, porque a Constituição diz dever ele disciplinar as relações jurídicas decorrentes das medidas provisórias que perderam sua eficácia? Evidentemente que não. O projeto pode ser rejeitado, como qualquer outro. Em tal situação é que incide o disposto no § 11 do art. 62, quando dispõe que as relações constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência continuarão por ela regidas se o decreto legislativo não for editado até 60 dias após a rejeição ou perda da eficácia da medida provisória. É de notar, ainda, que a Constituição não incumbe ao Congresso a disciplina da matéria das medidas provisórias tornadas ineficazes, mas apenas as relações jurídicas que tenham sido estabelecidas durante o prazo em que vigoraram e surtiram efeitos”(Grifos nossos). (Comentário contextual à Constituição, 7ª. ed., Malheiros Editores, São Paulo, 2010, p. 459).

assegurada está pelo regime do § 11 do artigo 62 da CF, que tornou definitivo o benefício, à falta de regulamentação parlamentar.

Este aspecto é relevante. Há um período que refoge à regulação da lei n. 10179/01 e a seu artigo 4º, pois regido por medida provisória e legislação decorrente definitivamente consolidada para todos os atos jurídicos perfeitos e acabados (troca de NTNs por PAR BONDS), por força da omissão congressual em regular tais relações provisórias, no prazo de 60 dias após a edição da EC n. 32. E, na disciplina anterior à EC 32/01, o fato de não ter o Congresso regulado as relações conseqüentes, manteve-se íntegro, embora provisório, o regime, até a modificação constitucional.

Dois regimes com o mesmo tratamento isencional, o primeiro, conformado pelo artigo 4º da lei n. 10179/01, e o segundo, consolidado pela omissão parlamentar de regular a parte rejeitada da MP 470/94 e legislação decorrente<sup>17</sup>.

Convencido estou, pois, de que os “PAR BONDS” trocados por NTNs isentas de imposto sobre a renda, por força da MP 470 e decretos posteriores, continuam a gozar da isenção do imposto de renda, nos termos do artigo 178 do CTN, não sendo possível dar à nova legislação efeitos retroativos, para atingir relações jurídicas consolidadas pela MP 470/94 e diplomas posteriores regulatórios. A detenção de tais títulos não retirou o direito à isenção, adquirido provisoriamente pelos seus possíveis

---

17. André Ramos Tavares lembra que está na essência do Estado de Direito o seguinte perfil:

“A segurança jurídica decorre diretamente do Estado Constitucional de Direito. Embora comumente se invoque a irretroatividade das leis quando se menciona a segurança jurídica, esta tutela uma gama muito maior de direitos.

Como primeira “densificação” do princípio da segurança jurídica, tem-se: i) a necessidade de certeza, de conhecimento do Direito vigente, e de acesso ao conteúdo desse Direito; ii) a calculabilidade, quer dizer, a possibilidade de conhecer, de antemão, as conseqüências pelas atividades e pelos atos adotados; iii) a estabilidade da ordem jurídica” (Curso de Direito Constitucional, 7ª. ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2009, p. 728).

donos, com a edição da Lei n. 10.179/01, tornando-se definitiva tal convalidação, por força de regra citada no § 11 do artigo 62 da CF.

Continuam, pois, a meu ver, isentos de tributação pelo IR os juros das NTNs emitidas para troca de “PAR BONDS”, nos termos da MP 470/94 e legislação decorrente pelo prazo constante de sua emissão.

Prevalecem, assim, até o presente, o regime jurídico do artigo 4º, da Lei n. 10.179/2001, para as hipóteses lá elencadas e o regime jurídico da MP 470 e legislação decorrencial, para as demais hipóteses consolidadas nos termos do § 11 do artigo 62 da CF<sup>18</sup>.

---

18. Hugo de Brito Machado ensina:

“Sabemos todos que a irretroatividade das leis é um princípio jurídico fundamental. Faz parte da própria essência do Direito, de sorte que a sua preservação é indispensável à própria integridade, e utilidade do sistema jurídico. Um sistema de leis retroativas seria a própria negação do que há de mais essencial no Direito. A negação da própria essência do jurídico.

O Direito corporifica e realiza os valores da humanidade, entre os quais se destaca o da segurança, indispensável mesmo para a realização de todos os demais. Indispensável à própria idéia de Estado de Direito, sendo certo que “a retroatividade da lei poderia ser encarada como contradição do Estado consigo próprio, pois que, se de um lado ele faz repousar a estabilidade das relações e direitos sobre a garantia e proteção das leis que ele próprio emana, de outro lado ele mesmo não pode retirar essa estabilidade com a edição de leis retroativas”.

Na primorosa lição de José Luís Shaw, transcrita e traduzida por Maria Luiza Pessoa de Mendonça em sua excelente monografia sobre o tema:

“Se nos perguntamos por que e para que os homens estabelecem o Direito e tratamos de descobrir o sentido germinal do Direito a fim de apreendermos a sua essência, dar-nos-emos conta de que a motivação radical que determinou a existência do Direito não deriva das altas regiões dos valores éticos superiores, senão de um valor de categoria inferior, a saber: da segurança na vida social. O Direito surge, precisamente, como instância determinadora daquilo que o homem tem que se ater em suas relações com os demais: certeza, mas não só certeza teórica (saber o que deve fazer) senão também certeza prática, quer dizer, segurança, saber que isto tenderá forçosamente a ocorrer porque será imposto pela força, se preciso for, inexoravelmente.”

Cuida-se, aliás, de um princípio da mais fácil compreensão. Se o legislador pudesse editar leis retroativas, ninguém saberia mais como se comportar porque deixaria de confiar na lei, que a qualquer momento poderia ser alterada com reflexos nos fatos já ocorridos, tornando-se desta forma praticamente inexistente o padrão do certo e do

Passo, agora, a responder sinteticamente as questões formuladas:

**1) Com o advento da Medida Provisória 470/94 e reedições, os juros produzidos pelas NTN detidas pelo Consulente deixaram de gozar da isenção de Imposto de Renda assegurada pela norma contida no artigo 5º da Lei n. 8.249/91?**

Não. Gozaram e gozam da isenção do I. Renda. A Medida Provisória n. 470 regulou apenas o artigo 30 da Lei n. 8249/91, dando extensão maior às hipóteses de isenção das NTNs, mantendo tal benefício, de resto regulado por decretos posteriores do Executivo, que reiteraram o estímulo fiscal concedido a prazo certo e sob condição, de conversão de títulos da dívida externa em nacionais, nos termos do artigo 178 do CTN<sup>19</sup>.

---

errado” (Comentários ao Código Tributário Nacional, volume II, Atlas Jurídico, São Paulo, 2004, p. 135).

19. Leia-se no RE 68.661 e 65.182 o seguinte:

5. Pondera sobre a matéria o Excelentíssimo Ministro A. Baleeiro:

O art. 178, veio, pois, consagrar princípios que a jurisprudência já construía, passo a passo, nos anos imediatamente anteriores à sua promulgação. Essa jurisprudência se tem mantido firme por um decênio até agora (ver, p. ex., RMS n. 19.107, de 22-10-68, NOGUEIRA, RTJ 49/19; RMS n. 1.9.032, de 22-10-68, RTJ, 49/231; RMS n. 18.895-MT, OSWALDO TRIGUEIRO, do 15-10-68, RTJ, 49/305, caso de prazo certo:

RMS n. 18.004-RJ, AMARAL, 11-10-68, com exaustiva análise, do cancelamento por inadimplemento das condições da concessão, etc.) (Dir. Trib. Bras., 4Q ed., pág. 526).

6. Dispõe o art. 178, citado, da Lei n. 5.172/66:

“Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo ou em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, observado o disposto no mc. III do art. 104”.

7. No sentido de que a isenção concedida para vigorar por prazo determinado tem caráter contratual existem outros acórdãos, dentre os quais o de n. 69.182 (fls. 182).

8. Reza, por fim, a Súmula n. 544:

“Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

## 2) Em caso positivo, a partir de que data a isenção deixou de produzir efeitos?

A isenção não deixou de produzir efeitos até o presente, em relação a todos os títulos emitidos durante o período de vigência da MP 470/94 e diplomas posteriores, por terem sido concedidos a prazo certo e sob condição (transformação de “PAR BONDS” em NTNs).

É de se lembrar que a isenção foi concedida para estimular a conversão, visto que a variação cambial, nada obstante o sucesso do plano real, mantinha ainda certa insegurança em relação às divisas estrangeiras, lembrando-se, ainda, que, no início de 1999, o dólar chegou a bater no teto de 4 reais.<sup>20</sup>

---

9. Em atenção ao entendimento desse Excelso Pretória, consubstanciado na Súmula transcrita, somos pelo conhecimento e provimento do apelo.”

Voto — O Sr. Ministro OSWALDO TRIGUEIRO (Relator): — Reportando-me aos precedentes invocados (RE n. 68.661 e RE n. 69.182), adotando os fundamentos do parecer e aplicando à espécie o verbete n. 544 da Súmula da jurisprudência predominante, conheço do recurso e lhe dou provimento (ac. un. da la Turma do Sup. Trib. Fed., em 27-2-73, no rec. extr. n. 72.448, rel. Mm. OSWALDO TRIGUEIRO, in “Rev. Dir. Adm.”, vol. 114/133) in Jurisprudência Tributária (CTN), 2º volume, Ed. Max Limonad, 1977, São Paulo, p. 972/973.

20. A operação de troca de NTNs por PAR BONDS, com os estímulos estabelecidos, fundamenta-se também no descompasso econômico do período. Antonio Delfim Netto e Akihiro Ikeda assim o examinam:

“O Brasil tem a maior carga tributária bruta/PIB entre os países com níveis semelhantes de desenvolvimento econômico. A escalada teve início com a generosa Constituição de 1988 que criou um Estado do Bem-Estar acima da nossa capacidade de financiamento. Adicionalmente, a falta de um ajuste fiscal adequado e a forte expansão dos gastos nos primeiros anos do Plano Real, destruíram o superávit primário e aumentaram a dívida pública. A crise cambial de 1998 e a conseqüente ida ao FMI obrigou o país a construir um superávit primário da ordem de 3,5% do PIB que só foi viabilizado pela elevação da carga tributária. Sem apetite para controlar os gastos correntes, o Governo FHC adotou e o governo Lula continuou a solução rotineira e cômoda de aumentar os impostos e comprimir os investimentos.

Como conseqüência, o crescimento econômico tem sido modesto e seus benefícios para a população foram pequenos quando comparados ao desconforto da elevação dos tributos. Uma simples aritmética ilustra este ponto.

É inequívoco que a alteração para NTNs trazia, no seu bojo, uma condição de assunção do risco Brasil, na época bem maior que o risco americano/europeu, razão pela qual compreende-se o benefício tributário e as condições estabelecidas para a troca, configurando-se a hipótese do artigo 178 do CTN. Mesmo com variação cambial, o título era nacional. Os dois requisitos do referido dispositivo foram definidos pela MP 470/94 e legislação decorrencial (prazo certo e condição de risco) compensado pela isenção do I.Renda para os adquirentes.

**Tabela 1: Apropriação do aumento do PIB (1994-2007)**

	1994	2007	variação	(%)	(% a.a.)
1. PIB FÍSICO	100,0	144,7	44,7	-	2,9
2. Carga tributária (% PIB)	27,9	36,1	8,2	-	-
3. PIB físico apropriado pelo governo	27,9	52,2	24,3	54,4	5,0
4. PIB físico apropriado pelo setor privado	72,1	92,5	20,4	45,6	1,9

Fonte: IPEADATA, IBGE. Elaboração: Idéias Consultoria 1994 2007

Esses números permitem avaliar a tragédia tributária a que foi submetida a sociedade brasileira nos últimos 13 anos. De 1994 a 2007 o PIB real cresceu 44,7%, ou seja, a uma taxa anual de 2,9%. Neste mesmo período, a carga tributária bruta passou de 27,9% para 36,1% do PIB, um aumento de 8,2 pontos percentuais. O Estado apropriou-se (consumiu, investiu ou redistribuiu) em 2007 24,3 unidades físicas (54,4%) do aumento de 44,7 do PIB ocorrido em relação a 1994, deixando para a apropriação e uso direto do setor privado 20,4 unidades (45,6%). Mais da metade da produção adicional (de 2007 em relação a 1994) foi parar nos cofres públicos para seu próprio consumo e para políticas redistributivas. Em termos de renda per capita a situação tornou-se dramática. De 1994 a 2007 a população aumentou 21%, aproximadamente 1,5% a.a. Como o PIB (após os tributos) cresceu 27,6% nesse período, a renda real apropriada diretamente pelas pessoas como resultado do seu trabalho aumentou apenas 5,5%, ou seja, 0,4% aa.” (O direito tributário no Brasil – reflexão sobre o sistema tributário realizada por juristas e economistas, 2ª. ed., coordenação Ives Gandra Martins, Paulo Rabello de Castro e Rogério Gandra Martins, Fecomercio/Ed. Quartier Latin, 2010, São Paulo, p. 49/50).

Todos os títulos emitidos, nos termos dos diplomas retrocitados, gozarão, pois, até sua liquidação final, da isenção estabelecida em seus dispositivos<sup>21</sup>.

**3) As sucessivas reedições da Medida Provisória 470/94 e a conversão da Lei n. 10.179/2011 tiveram o condão de reprimatinar a norma que outorgava a isenção? Durante qual período, a isenção vigorou? A que tempo a isenção permaneceu revogada?**

A isenção de I. Renda dos títulos emitidos, sob a égide da MP 470/94 e diplomas posteriores, vigora para todos os títulos emitidos desde sua edição até o presente e vigorarão até a sua liquidação.

Não se trata de hipótese de reprimatinação, pois em nenhum momento, para os títulos emitidos à época, houve um lapso temporal em que a isenção tenha sido retirada<sup>22</sup>.

A Lei n. 10.179/2011 não poderia ter retirado uma isenção concedida sob condição e prazo certo, nos termos do artigo 178 do CTN. Vale para as hipóteses futuras ou para NTNs emitidas nos seus termos mais restritivos. Não atinge, entretanto, a isenção da MP 470/94 e legislação decorrente, nem acarreta redução do benefício das emissões dos títulos à época, concedidos em determinadas condições e prazo certo, à luz da legislação pretérita, cujas relações jurídicas foram definitivamente consoli-

---

21. No livro “O Estado do futuro” por mim coordenado, os seguintes autores Arnoldo Wald, Benedicto Ferri de Barros, Caio Tácito, Carlos Brandão, Celso Bastos, Diogo de Figueiredo, Ernane Galvêas, Eusébio Gonzalez, Geraldo C. Vidigal, Hugo Machado, Ives Gandra Martins, José Pastore, Manoel G. Ferreira Filho, Miguel Colasuonno, Miguel Reale, Paulo Rabello de Castro, Roberto Campos e Theophilo A. Santos discutiram os desafios para diminuição do risco Brasil, no seu processo de estabilização.

22. Maria Helena Diniz explica o que seja reprimatinação:  
“REPRIMATINAÇÃO. Teoria geral do direito. Restauração eficaz de norma revogada, que só é possível se há expressa disposição normativa nesse sentido” (Dicionário Jurídico, Vol. 4, Ed. Saraiva, 1998, p. 148).

dadas, após a conversão da MP 470/94 e reedições em lei, 60 dias depois da promulgação da EC n. 32/01, por força do § 11 do artigo 62 da CF.

**4) Partindo-se da premissa de existência de disponibilidade jurídica e econômica dos juros produzidos pelas NTN, deveriam (ou deverão) os juros ser oferecidos à tributação?**

Por todo o exposto até o presente, os juros não devem ser oferecidos à tributação por gozarem de regime jurídico consolidado pela MP 470/94 e normação legislativa e executiva dela decorrente.

Por cautela, todavia, sugiro consulta a SRFB e, na improvável hipótese de negativa de reconhecimento do direito aqui exposto, a busca da proteção jurisdicional.

S.M.J.

## JURISPRUDÊNCIA



## INTEIRO TEOR

**TRIBUTÁRIO. DEVOLUÇÃO DE VALORES CORRESPONDENTES A TÍTULOS DA BOVESPA E DA BM&F. INVESTIMENTO INTEGRAL EM AÇÕES DAS MESMAS ENTIDADES, TRANSFORMADAS EM SOCIEDADES POR AÇÕES. DIFERENÇA ENTRE O VALOR INVESTIDO E O VALOR DEVOLVIDO. CARACTERIZAÇÃO DE GANHOS DE CAPITAL E DE RENDA.**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0008706-05.2008.4.03.6100/SP

2008.61.00.008706-3/SP

RELATOR : Desembargador Federal MÁRCIO MORAES  
APELANTE : BANCO CRUZEIRO DO SUL S/A  
ADVOGADO : LIVIA BALBINO FONSECA SILVA  
APELADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. DEVOLUÇÃO À IMPETRANTE DOS VALORES CORRESPONDENTES A TÍTULOS DA BOVESPA E DA BM&F. INVESTIMENTO INTEGRAL EM AÇÕES DAS MESMAS ENTIDADES, TRANSFORMADAS EM SOCIEDADES POR AÇÕES. DIFERENÇA ENTRE O VALOR INVESTIDO E O VALOR DEVOLVIDO. CARACTERIZAÇÃO DE GANHOS DE CAPITAL. INAPLICABILIDADE DO “MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL”. CARACTERIZAÇÃO DE RENDA. DISPONIBILIDADE JURÍDICA. INCIDÊNCIA DO ART. 17 DA LEI 9.532/97.

1. Nos termos da decisão já proferida no dia três do corrente, mantenho meu entendimento no sentido de que a matéria dos autos não se insere na competência da CVM, visto que esta não tem função de fiscalizar e exigir o pagamento de tributos, ainda que incidente sobre operações gestadas nas suas atividades típicas, pelo que deve ser indeferido o pedido de retirada do processo de pauta e o seu sobrestamento para manifestação da CVM.

2. Controvérsia sobre a aplicabilidade ou não do art. 17 e seus parágrafos, da Lei 9.532/97, para efeito de incidência do IRPJ e CSLL, sobre ganhos de capital, no tocante aos valores gerados pela atualização dos títulos patrimoniais que a impetrante detinha na BOVESPA e BM&F e que foram convertidos em ações daquelas instituições, quando da cisão em duas novas entidades, operação intitulada “desmutualização”.

3. A conversão dos títulos em ações importa em reversão jurídica dos valores a que correspondiam os citados títulos, ainda que tais valores tenham sido integralmente convertidos em ações da entidade que resultou da transformação.

4. Caracterizada a disponibilidade jurídica dos ganhos de capital equivalentes à diferença entre o valor investido pela pessoa jurídica e aquele posteriormente devolvido a ela, configurando renda nos moldes do art. 43 do CTN.

5. A inoportunidade de dissolução ou extinção da associação que se transformou em sociedade por ações (art. 1.113 e 2.033 do Código Civil) tem relevância apenas para a preservação da titularidade dos direitos e obrigações da própria sociedade, que não terá solução de continuidade e manter-se-á íntegra.

6. Todavia, é inegável que a transformação implica em modificação da natureza jurídica das participações societárias ou dos títulos de natureza similar que forem convertidos em ações da neonata pessoa jurídica..

7. Não há como ignorar o fato de que houve, do ponto de vista jurídico, a devolução à impetrante dos valores que correspondiam aos títulos que ela detinha, ainda que estes valores tenham sido inteiramente utilizados na aquisição de ações da nova sociedade

8. Não há lugar, na hipótese dos autos, para contabilização dos ganhos de capital pelo “método da equivalência patrimonial”, posto que este método tem aplicação quando surge a necessidade de encontrar a expressão econômica das participações no capital social de outra pessoa jurídica.

9. Esta não é a hipótese dos autos, em que o capital da impetrante estava investido em títulos e não em participação societária na outra empresa, daí porque as diferenças entre os valores investidos e aqueles devolvidos devem ser tratadas como ganhos de capital, sofrendo incidência do art. 17 da Lei 9.532/97.

10. Não socorrem a impetrante os atos regulamentares e interpretativos editados antes da apontada lei, tal como a Portaria MF 785/77, visto que se consideram ab-rogados pela nova legislação, que cuida especificamente do tema em discussão.

11. Rejeitada a alegação de decadência, haja vista que o fato gerador do IRPJ e da CSLL (devolução dos títulos) ocorreu somente depois que houve a deliberação, em Assembléia Geral Extraordinária, pela transformação da BOVESPA e da BM&F em sociedades anônimas, respectivamente, em 28 de agosto e 20 de setembro de 2007, menos de um ano antes do ajuizamento do presente “mandamus”.

12. Improvido o agravo retido, por ausência de verossimilhança das alegações da parte agravante.

13. Apelação improvida.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, em preliminar, indeferir o pleito contido na petição de fls. 206/208, referendando a decisão de fls. 215, e, no mérito, negar provimento ao agravo retido e à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 05 de julho de 2012.

RUBENS CALIXTO

Juiz Federal Convocado

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0008706-05.2008.4.03.6100/SP

2008.61.00.008706-3/SP

RELATOR	: Desembargador Federal MÁRCIO MORAES
APELANTE	: BANCO CRUZEIRO DO SUL S/A
ADVOGADO	: LIVIA BALBINO FONSECA SILVA
APELADO	: União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	: JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

## RELATÓRIO

Cuida-se de apelação contra a r. sentença de fls. 125/132, integrada em declaração às fls. 140/141, que denegou a segurança requerida para suspender a exigibilidade do IRPJ e CSLL sobre o valor correspondente às atualizações dos títulos patrimoniais que a impetrante detém da BOVESPA e da BM&F, espelhados pela conta “Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais” e que foram convertidos em ações.

Em seu apelo (fls. 151/163), a impetrante reitera o julgamento do agravo de instrumento 2008.03.00.020284-5, convertido em retido. Quanto ao mérito, diz a impetrante que é detentora de títulos da BOVESPA e da BM&F, os quais foram convertidos em ações na cisão destas entidades em duas novas sociedades, operação intitulada “desmutualização”. Entende que não incide o IRPJ e a CSLL sobre as atualizações dos títulos até a data da “desmutualização”, principalmente antes da venda das citadas ações, entendimento que não foi albergado pela Receita Federal na Solução de Consulta 10/07 do COSIT. Sustenta que somente cabe a incidência dos tributos sobre o ganho de capital que eventualmente ocorrer na venda das ações, mas não sobre a simples atualização dos citados títulos. Afirma que houve mera transformação de associação civil em sociedade por ações, sem dissolução ou liquidação da sociedade, nos termos dos art. 1.113 e 2.033 do Código Civil. Não havendo extinção da sociedade primitiva, não houve devolução real ou virtual dos valores correspondentes, tornando inviável a aplicação do art. 17 da Lei 9.532/97, ao contrário do que restou decidido pela r. sentença. Acrescenta que a atualização dos títulos deve ser contabilizada pelo *método da equivalência patrimonial*. De qualquer modo, não caberia a incidência do IRPJ e da CSLL até que houvesse a disponibilidade econômica do valor correspondente à atualização dos títulos, circunstância inexistente na simples “desmutualização”, em que existe analogia com o denominado “ato permutativo” (art. 22 da Lei 9.249/95 e Decisão 13 da COSIT de 1997).

Pugna pela reforma da sentença para o reconhecimento da não-incidência do IRPJ e da CSLL sobre o valor correspondente às atualizações procedidas. Subsidiariamente, pleiteia o reconhecimento da decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo a todas as atualizações levadas a efeito

até o ano de 2002. Não sendo atendida esta pretensão, vindica o reconhecimento de que ainda não ocorreu a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, o que só ocorreria por força de potencial alienação dos títulos convertidos em ações.

Contra-razões às fls. 168/185.

A douta Procuradoria Regional da República opinou pelo não provimento do apelo (fls. 190/196).

Em 3/7/2012, peticionou a impetrante requerendo a retirada do processo de pauta e o seu sobrestamento para manifestação da CVM. O pedido foi indeferido.

É o relatório.

#### VOTO

Preliminarmente, entendo que a questão levantada pela apelante em petição, requerendo a retirada do processo de pauta e o seu sobrestamento para manifestação da CVM, deve ser submetida à apreciação da Turma para que não reste óbices ao julgamento do mérito da ação.

Nos termos da decisão já proferida no dia três do corrente, mantenho meu entendimento no sentido de que, em que pese o respeito devotado aos precedentes citados pela apelante, é certo que a matéria dos autos não se insere na competência da CVM, visto que esta não tem função de fiscalizar e exigir o pagamento de tributos, ainda que incidente sobre operações gestadas nas suas atividades típicas.

Dessa forma, reitero o indeferimento do pleito.

## JURISPRUDÊNCIA

Em caráter prefacial, conheço do agravo de instrumento n. 2008.03.00.020284-5, convertido em retido na forma do inciso II do art. 527 do CPC, uma vez que houve reiteração do recurso nas razões de apelação.

Pretende a parte agravante que seja antecipada a tutela recursal para suspender a exigibilidade do IRPJ e da CSLL sobre o valor correspondente à atualização do valor dos títulos patrimoniais que detém da BM&F; ou que seja reconhecida a hipótese de não ter ainda ocorrido a incidência das exações antes da alienação das ações; ou que seja reconhecida a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo a todas as atualizações levadas a efeito até o ano de 2002.

O agravo retido deve ser improvido, posto que não há verossimilhança nas alegações da parte agravante, conforme se verá a seguir.

A controvérsia diz com a aplicabilidade ou não do art. 17 e seus parágrafos, da Lei 9.532/97, para efeito de incidência do IRPJ e CSLL, sobre ganhos de capital, no tocante aos valores gerados pela atualização dos títulos patrimoniais que a impetrante detinha na BOVESPA e BM&F e que foram convertidos em ações daquelas instituições, quando da cisão em duas novas entidades, operação intitulada “desmutualização”.

Dizem os citados dispositivos legal:

*Art. 17. Sujeita-se à incidência do **imposto de renda** à alíquota de quinze por cento **a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta**, por pessoa física, **a título de devolução de patrimônio**, e **o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver entregue para a formação do referido patrimônio**.*

*§ 1º Aos valores entregues até o final do ano de 1995 aplicam-se as normas do inciso I do art. 17 da Lei n. 9.249, de 1995.*

*§ 2º O imposto de que trata este artigo será:*

*a) considerado tributação exclusiva;*

*b) pago pelo beneficiário até o último dia útil do mês subsequente ao recebimento dos valores.*

***§ 3º Quando a destinatária dos valores em dinheiro ou dos bens e direitos devolvidos for pessoa jurídica, a diferença a que se refere o caput será computada na determinação do lucro real ou adicionada ao lucro presumido ou arbitrado, conforme seja a forma de tributação a que estiver sujeita.***

***§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, para a determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido a pessoa jurídica deverá computar:***

*a) a diferença a que se refere o caput, se sujeita ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real;*

*b) o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos, se tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.*

A parte impetrante sustenta que a simples conversão dos títulos em ações, quando da transformação de associação em sociedade por ações, não representa ganho de capital, diante da premissa de que esta transformação societária não implica em dissolução ou liquidação da sociedade, nos termos dos art. 1.113 e 2.033 do Código Civil.

Na hipótese, afirma que, não havendo dissolução da sociedade, não teria havido devolução real ou virtual dos valores correspondentes, de forma a tornar inaplicável a aplicação do art. 17 da Lei 9.532/97.

Destarte, não caberia a incidência do IRPJ e CSLL nos valores espelhados pela conta “Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais”.

Em última análise, entende que a incidência somente poderia ocorrer por ocasião da venda das citadas ações.

## JURISPRUDÊNCIA

Penso, contudo, que a impetrante não está com a razão, porque a conversão dos títulos em ações importa em reversão jurídica dos valores a que correspondiam os citados títulos, ainda que tais valores tenham sido integralmente convertidos em ações da entidade que resultou da transformação.

Em outras palavras, está caracterizada a disponibilidade jurídica dos ganhos de capital equivalentes à diferença entre o valor investido pela pessoa jurídica e aquele posteriormente devolvido a ela.

Destarte, os ganhos de capital, na espécie, configuram renda para efeito de tributação.

Cumprе ressaltar que o conceito de renda vem a ser estabelecido pelo art. 43 do CTN, com a redação determinada pela Lei Complementar n. 104/01:

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

*§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem da forma de percepção.*

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

Vê-se, portanto, que o CTN adotou, como muitas outras legislações, o conceito de *renda acréscimo*, para definir os contornos do fato gerador do *imposto de renda*, vale dizer, exige que haja acréscimo de valor ao patrimônio do contribuinte.

Sobre a noção de acréscimo patrimonial, é oportuna a lição de ZUUDI SAKAKIHARA (in *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 129):

*“Embora o patrimônio venha definido pelo direito civil como uma universalidade, ao direito tributário, que se preocupa com a instituição do tributo, interessa o seu aspecto material, devendo o patrimônio ser considerado na sua dimensão quantitativa, traduzida em valores monetários. Nesse contexto, só haverá acréscimo patrimonial se houver a incorporação de riqueza nova ao patrimônio existente, pois é essa a única maneira de aumentá-lo monetariamente. Por outro lado, a idéia de riqueza nova que se agrega ao patrimônio induz a necessidade de que seja ela representada por valores líquidos, isto é, expungidos dos gastos necessariamente expendidos na obtenção daquela riqueza, pois somente os valores líquidos acrescem o patrimônio. Pode-se dizer, portanto, que riqueza nova e valores líquidos são conotações próprias do conceito de acréscimo patrimonial, que foram juridicizados pelo CTN, quando este introduziu no ordenamento jurídico a normal geral definidora do fato gerador do imposto sobre a renda como sendo necessariamente um acréscimo patrimonial. A consequência disso é que o legislador ordinário não poderá descrever como hipótese de incidência do imposto sobre a renda nada que não seja uma riqueza nova, e que não esteja traduzida em valores líquidos, não porque assim recomende a teoria econômica, mas porque não pode dispor contra a norma geral editada pelo legislador complementar”.*

O acréscimo de riqueza, por outro lado, é representado pela disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

A disponibilidade econômica, segundo citado autor (ob. cit., p. 133), equivale à incorporação material ao patrimônio:

*“Para que haja disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza. Não importa que o direito ainda não seja exigível (um título de crédito ainda não vencido), ou que o crédito seja de difícil e duvidosa liquidação (contas a receber). O que importa é que possam ser economicamente avaliados e, efetivamente, acresçam o patrimônio”.*

## JURISPRUDÊNCIA

Disponibilidade jurídica, por sua vez, é definida pelo mesmo autor como a assunção da titularidade jurídica da renda ou do provento:

*“A disponibilidade jurídica, por seu turno, pressupõe que o adquirente tenha a titularidade jurídica da renda ou dos proventos que acrescem o seu patrimônio. Isso quer dizer que a renda ou os proventos devem provir de fonte lícita, pois só assim poderão merecer a tutela jurídica, e conferir o justo título ao adquirente. A aquisição da disponibilidade jurídica tem como consequência a aquisição também da disponibilidade econômica, pois a renda ou os proventos, juridicamente adquiridos, crescem necessariamente o patrimônio”.*

No caso em tela, a incoerência de dissolução ou extinção da associação que se transformou em sociedade por ações (art. 1.113 e 2.033 do Código Civil) tem relevância apenas para a preservação da titularidade dos direitos e obrigações da própria sociedade, que não terá solução de continuidade e manter-se-á íntegra.

Todavia, é inegável que a transformação implica em modificação da natureza jurídica das participações societárias ou dos títulos de natureza similar que forem convertidos em ações da neonata pessoa jurídica.

Por isso mesmo, não há como ignorar o fato de que houve, do ponto de vista jurídico, a devolução à impetrante dos valores que correspondiam aos títulos que ela detinha, ainda que estes valores tenham sido inteiramente utilizados na aquisição de ações da nova sociedade.

De outra parte, não há lugar, na hipótese dos autos, para contabilização dos ganhos de capital pelo “método da equivalência patrimonial”, posto que este método tem aplicação quando surge a necessidade de encontrar a expressão econômica das participações no capital social de outra pessoa jurídica.

Com efeito, “equivalência patrimonial”, segundo definição encontrada no site “Portal de Contabilidade”, é “o método que consiste em atualizar o valor contábil do investimento ao valor equivalente à participação societária da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida, e no reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício”.

Por este método, o valor do investimento será determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social, sobre o patrimônio líquido de cada sociedade coligada ou controlada.

Esta não é a hipótese dos autos, em que o capital da impetrante estava investido em títulos e não em participação societária na outra empresa, daí porque as diferenças entre os valores investidos e aqueles devolvidos devem ser tratadas como ganhos de capital, de forma a se enquadrarem no art. 17 da Lei 9.532/97.

Neste sentido, o seguinte precedente jurisprudencial desta E. Corte:

*PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IRPJ. CSSL. BOVESPA - BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO, BM&F - BOLSA DE MERCADORIAS E FUTUROS DE SÃO PAULO. OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO. TÍTULOS CONVERTIDOS EM AÇÕES DE S/A. LEI 9.532/97, ART. 17, INCIDÊNCIA NA ESPÉCIE. SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 13, DE 10/11/97, PROFERIDA ANTERIORMENTE À LEI 9.532 DE 10/12/97. AUSÊNCIA DE ALTERAÇÃO DO ENTENDIMENTO FAZENDÁRIO, QUE SE CONFORMA À LEI VIGENTE APLICÁVEL À HIPÓTESE. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I. As Bolsas de Valores, nos termos da Lei 6.385/76 são órgãos integrantes do sistema de distribuição de valores mobiliários, voltando-se à realização do interesse geral do mercado. Conquanto pessoas jurídicas de direito privado, exercem serviço público. Constituídas originariamente como associações sem fins lucrativos colaboradoras com o poder público, assembleias gerais extraordinárias vieram de aprovar a “desmutualização” das Bolsas, acarretando a conversão dos títulos patrimoniais dos associados, detidos pelos Agravantes, em ações da Bovespa Holding S/A e BM&F S/A. II. A*

## JURISPRUDÊNCIA

*noticiada “desmutualização” alterou a situação jurídico-tributária então existente, ensejando a incidência fiscal, a teor da Lei 9.532 de 10/12/97, art. 17. III. O art. 177, § 2º da Lei 6.404/76, prevê que as normas de natureza tributária possam ter apuração de resultado diferente do contábil. IV. O Dec. 3.000/99, Regulamento do Imposto de Renda - RIR determina a utilização do método de equivalência patrimonial apenas na hipótese de investimentos em controladas e coligadas (arts. 384, 387, 388), do que não se cogita na espécie dos autos. V. Solução de Consulta nº 13 de 10/11/97, proferida anteriormente à vigência da Lei 9.532 de 10/12/97, que ora rege a hipótese objetivada. VI. Agravo a que se nega provimento.*

*(TRF3 - 4ª Turma - AI 322.814 - Relatora Desembargadora Federal Salette Nascimento - j. 08.05.2008).*

Vale sublinhar que não socorrem a impetrante os atos regulamentares e interpretativos editados antes da apontada lei, tal como a Portaria MF 785/77, visto que se consideram ab-rogados pela nova legislação, que cuida especificamente do tema em discussão.

Por outro lado, não há que se acolher a alegação de decadência, haja vista que o fato gerador do IRPJ e da CSLL (devolução dos títulos) ocorreu somente depois que houve a deliberação, em Assembléia Geral Extraordinária, pela transformação da BOVESPA e da BM&F em sociedades anônimas, respectivamente, em 28 de agosto e 20 de setembro de 2007, menos de um ano antes do ajuizamento do presente “mandamus”.

Ante o exposto, voto por, em preliminar, **indeferir o pleito** contido na petição de fls. 206/208, referendando a decisão de fls. 215, e no mérito, **negar provimento** ao agravo retido e à apelação.

RUBENS CALIXTO

Juiz Federal Convocado

(Ementa disponibilizada no DJe da Justiça Federal da 3ª Região em 20.07.2012).

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. EQUIPAMENTO SEM SIMILAR NACIONAL. DIREITO A ISENÇÃO.**

REEXAME NECESSÁRIO CÍVEL Nº 5001043-22.2012.404.7208/SC

RELATOR : LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH  
PARTE AUTORA : PORTONAVE S/A - TERMINAIS PORTUÁRIOS  
DE NAVEGANTES  
ADVOGADO : JOSÉ AUGUSTO LARA DOS SANTOS  
PARTE RÉ : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL

**EMENTA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. PRODUTO SEM SIMILAR NO MERCADO NACIONAL.

1. A concessão de suspensões/isenções do imposto de importação cobrado em face da importação de equipamentos destinados ao ativo imobilizado da importadora está condicionada a demonstração de que tais equipamentos não possuem similares no mercado nacional.

2. A perícia técnica realizada nos autos comprovou a ausência de similitude entre o equipamento importado e o encontrado no mercado interno, o que determina a manutenção da sentença de procedência do pedido inicial.

**ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à remessa oficial, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 21 de agosto de 2012.

Des. Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH

Relatora

## JURISPRUDÊNCIA

REEXAME NECESSÁRIO CÍVEL Nº 5001043-22.2012.404.7208/  
SC

RELATOR : LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH  
PARTE AUTORA : PORTONAVE S/A - TERMINAIS PORTUÁRIOS  
DE NAVEGANTES  
ADVOGADO : JOSÉ AUGUSTO LARA DOS SANTOS  
PARTE RÉ : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL

### RELATÓRIO

Trata-se de ação ordinária ajuizada por PORTONAVE S/A - TERMINAIS PORTUÁRIOS DE NAVEGANTES contra a UNIÃO. Referiu tratar-se de empresa beneficiada pelo regime tributário especial instituído pela Lei nº 11.033/04, mantida pela MP nº 412, de 31/12/2007, denominado REPORTE, o qual contempla a suspensão/isenção do Imposto de Importação incidente sobre bens adquiridos para o ativo imobilizado, contanto que não exista similar nacional.

Sustenta que importou bens com essas características, mas a Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos -ABIMAQ -, informou que há similares nacionais destes equipamentos, os quais são produzidos pela empresa Milan Máquinas e Equipamentos Ltda., empresa esta que a autora afirma não possuir capacidade técnica para a fabricação de tal maquinário, o qual possui uma série de defeitos, sendo de qualidade inferior ao produto a ser importado. Assevera, por fim, que a empresa Milan está em sérias dificuldades financeiras, não tendo condições de assumir prazos e condições de entrega.

A sentença julgou procedente o pedido para reconhecer a inexistência de produto similar nacional e, em decorrência, suspender/isentar a exigibilidade do imposto de importação devido por ocasião da importação dos equipamentos descritos na inicial, nos termos do art. 14 da Lei 11.033/2004 (REPORTE). A União restou condenada ao pagamento dos honorários advocatícios, fixados em 10% do valor atribuído à causa atualizado, bem como ao ressarcimento das custas e honorários periciais adiantados pela Requerente.

À causa foi atribuído o valor de R\$ 116.902,24.

Ausente a oposição de recursos voluntários, vieram os autos a esta Corte por força da remessa oficial.

É o relatório.

VOTO

É controversa a suspensão/isenção do imposto de importação relativamente a duas unidades da mercadoria discriminada na Licença de Importação nº 07/2345616-17 'Empty Handler Fantuzzi (empilhadeira de container vazio), model FDC 25 J7 - capacidade de levantamento de 9 toneladas, empilhamento de 6 containeres. nr. de série 102768 e 102769, NCM 84272010 - marca Fantuzzi Reggiane, Itália, no valor de R\$ 481.000,00)' (ev. 2, ANEXOS-PET5).

A matéria relativa à isenção em questão assim está disciplinada, conforme a legislação vigente à época:

**Decreto-lei 37/1966**

*Art. 10. A isenção do Imposto de Importação prevista neste capítulo implica na isenção do imposto sobre produtos industrializados.*

(...).

*Seção III -*

*Bens de interesse para o desenvolvimento econômico*

*Art. 14 - Poderá ser concedida isenção do imposto de importação, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:*

## JURISPRUDÊNCIA

*I - Aos bens de capital destinados à implantação, ampliação e reaparelhamento de empreendimentos de fundamental interesse para o desenvolvimento econômico do país;*

*II - aos bens importados para construção, execução, exploração, conservação e ampliação dos serviços públicos explorados diretamente pelo Poder Público, empresas públicas, sociedades de economia mista e empresas concessionárias ou permissionárias;*

*III - aos bens destinados a complementar equipamentos, veículos, embarcações, semelhantes fabricados no país, quando a importação for processada por fabricantes com plano de industrialização e programa de nacionalização, aproveitados pelos órgãos competentes;*

*IV - as máquinas, aparelhos, partes, peças complementares e semelhantes, destinados à fabricação de equipamentos no país por empresas que hajam vencido concorrência internacional referente a projeto de desenvolvimento de atividades básicas.*

*§ 1º Na concessão a que se refere o inciso I serão consideradas as peculiaridades regionais e observados os critérios de prioridade setorial estabelecidos por órgãos federais de investimento ou planejamento econômico.*

*§ 2º Compreendem-se, exclusivamente, na isenção do inciso I os bens indicados em projetos que forem analisados e aprovados por órgãos governamentais de investimento ou planejamento.*

*§ 3º Na concepção prevista no inciso II, exigir-se-á a apresentação de projetos e programas aprovados pelo órgão a que estiver técnica e normativamente subordinada a atividade correspondente.*

*§ 4º O direito à isenção prevista neste artigo será declarado em resolução do Conselho de Política Aduaneira, nos termos do artigo 27 da Lei nº. 3.244, de 14 de agosto de 1957.*

### SEÇÃO V -

#### *Similaridade*

*Art. 17 - A isenção do imposto de importação somente beneficia produto sem similar nacional, em condições de substituir o importado.*

*Parágrafo único. Excluem-se do disposto neste artigo:*

*I - Os casos previstos no artigo 13 e nos incisos IV a VIII do artigo 15 deste decreto-lei e no artigo 4º da Lei n. 3.244, de 14 de agosto de 1957;*

*II - as partes, peças, acessórios, ferramentas e utensílios:*

*a) que, em quantidade normal, acompanham o aparelho, instrumento, máquina ou equipamento;*

*b) destinados, exclusivamente, na forma do regulamento, ao reparo ou manutenção de aparelho, instrumento, máquina ou equipamento de procedência estrangeira, instalado ou em funcionamento no país.*

*III - Os casos de importações resultando de concorrência com financiamento internacional superior a 15 (quinze) anos, em que tiver sido assegurada a participação da indústria nacional com uma margem de proteção não inferior a 15% (quinze por cento) sobre o preço CIF, porto de desembarque brasileiro, de equipamento estrangeiro oferecido de acordo com as normas que regulam a matéria.*

*V - bens doados, destinados a fins culturais, científicos e assistenciais, desde que os beneficiários sejam entidades sem fins lucrativos.*

*Art. 18 - O Conselho de Política Aduaneira formulará critérios, gerais ou específicos, para julgamento da similaridade, à vista das condições de oferta do produto nacional, e observadas as seguintes normas básicas:*

*I - Preço não superior ao custo de importação em cruzeiros do similar estrangeiro, calculado com base no preço normal, acrescido dos tributos que incidem sobre a importação, e de outros encargos de efetivo equivalente;*

*II - prazo de entrega normal ou corrente para o mesmo tipo de mercadoria;*

*III - qualidade equivalente e especificações adequadas.*

*§ 1º Ao formular critérios de similaridade, o Conselho de Política Aduaneira considerará a orientação de órgãos governamentais incumbidos da política relativa a produtos ou a setores de produção.*

*§ 2º Quando se tratar de projeto de interesse econômico fundamental, financiado por entidade internacional de crédito, poderão ser consideradas, para efeito de aplicação do disposto neste artigo, as condições especiais que regularem a participação da indústria nacional no fornecimento de bens.*

## JURISPRUDÊNCIA

§ 3º Não será aplicável o conceito de similaridade quando importar em fracionamento de peça ou máquina, com prejuízo da garantia de bom funcionamento ou com retardamento substancial no prazo de entrega ou montagem.

Art.19 - A apuração da similaridade deverá ser feita pelo Conselho de Política Aduaneira, diretamente ou em colaboração com outros órgãos governamentais ou entidades de classe, antes da importação.

Parágrafo único. Os critérios de similaridade fixados na forma estabelecida neste Decreto-Lei e seu regulamento serão observados pela Carteira de Comércio Exterior, quando do exame dos pedidos de importação.

Art.20 - Independem de apuração, para serem considerados similares, os produtos naturais ou com beneficiamento primário, as matérias-primas e os bens de consumo, de notória produção no país.

Art.21 - No caso das disposições da Tarifa Aduaneira que condicionam a incidência do imposto ou o nível de alíquota à exigência de similar registrado, o Conselho de Política Aduaneira publicará a relação dos produtos com similar nacional. ‘

### **Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.**

‘Art. 13. Fica instituído o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO, nos termos desta Lei.

Art. 14. As vendas de máquinas, equipamentos e outros bens, no mercado interno, ou a sua importação, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do REPORTO e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias, serão efetuadas com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e, quando for o caso, do Imposto de Importação.

(...)

§ 4º A suspensão do Imposto de Importação somente será aplicada a máquinas, equipamentos e outros bens que não possuam similar nacional.(grifei)

(...)

A isenção pode ser concedida em caráter geral ou específico, consoante o estabelecido no art. 179 do CTN. No primeiro caso, deriva diretamente da lei. No segundo caso, depende de ato administrativo impulsionado mediante requerimento administrativo do contribuinte em que comprove o preenchimento das condições e dos requisitos previstos em lei.

No caso dos autos, vejo que a sentença decidiu a lide de forma irretocável, pois ficou comprovada, mediante perícia técnica realizada na fase da instrução processual, a alegação da parte autora de que o produto importado não possui similar no mercado nacional.

Nessa esteira, com o escopo de evitar a tautologia, e tendo em vista a correção da fundamentação do *decisum a quo*, adoto-a como razões decidir, pois comungo do posicionamento adotado, *in verbis*:

*(...) A questão foi apreciada com acertadas luzes pelo magistrado ANTONIO FERNANDO SCHENKEL DO AMARAL E SILVA na decisão de fls. 125/126-v. Transcrevo e adoto a fundamentação como razões desta sentença:*

*Para a procedência do pedido da parte autora deverá ficar provado que o equipamento nacional não é similar, na avaliação dos três itens constantes do Decreto n. 4.543/2002, art. 190:*

*Art. 190. Considera-se similar ao estrangeiro o produto nacional em condições de substituir o importado, observadas as seguintes normas básicas (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 18):*

*I – **qualidade** equivalente e especificações adequadas ao fim a que se destine;*

*II – **preço** não superior ao custo de importação, em moeda nacional, da mercadoria estrangeira, calculado o custo com base no preço CIF, acrescido dos tributos que incidem sobre a importação e de outros encargos de efeito equivalente; e*

III – **prazo** de entrega normal ou corrente para o mesmo tipo de mercadoria.  
(grifei)

No que tange a existência de similares, o parecer da ABIMAQ apontou a existência de substitutivo nacional produzido pela empresa Milan Máquinas e Equipamentos Ltda. (fl. 68).

Em que pese o aludido parecer, que impediria a isenção dos impostos incidentes na importação de bens destinados ao ativo imobilizado da autora, verifica-se, em cognição sumária, que o produto nacional não se equivale àquele fabricado no exterior, pois não possui a mesma qualidade, nem pode ser entregue em um prazo normal.

Os documentos de fls. 111-113 apontam a qualidade inferior do produto nacional:

As entidades signatárias já prestaram ao DECEX todas as informações relativas às **deficiências operacionais** do equipamento pretensamente fabricado pela Milan Indústria e Comércio de Máquinas Ltda, (...) nos quais a empresa **Pennant Serviços Marítimos**, operadora portuária sediada no Rio de Janeiro, aponta os **seguintes defeitos** verificados na ‘empilhadeira Milan CZN 370 S 4’ (**equipamento novo**), entregue pela Milan em 23 de março de 2007:

- a) Transmissão com carcaça **rachada ocasionado vazamento**;
- b) Cabine com **péssimo acabamento**;
- c) Tubulação do tanque hidráulico com **pequena rachadura**;
- d) Continuação do **vazamento** da transmissão;
- e) Transmissão **sem 2ª marcha**;
- f) Mangueiras da torre do sistema hidráulico com **vazamentos (diversos)**;
- g) **Curto** no sistema de alarme de ‘lock’ de contêiner;
- h) **Quebra** de pino do sistema de travamento de contêiner (spread);
- i) Bomba de direção **travada**;
- j) **Curto** na parte elétrica do spread.’

*Verifica-se, também, a insurgência das associações das entidades que exercem a atividade portuária em relação ao óbice criado pela suposta similaridade do produto fabricado pela empresa Milan, uma vez que torna-se o empreendedor 'refém das deficiências técnicas do equipamento da Milan, das suas precariedades financeiras e fiscais e da sua conduta empresarial inadequada' (fl. 113).*

*Destaque-se que a Secretaria de Comércio Exterior autorizou a liberação das licenças de importação para os equipamentos com os benefícios do REPORTE para os despachos aduaneiros datados até 31 de dezembro de 2007 (fl. 81).*

*Diante disso, é de se presumir que efetivamente não há similar nacional, tendo-se em vista a concessão dos benefícios do REPORTE aos equipamentos importados no período mencionado.*

*Ademais, conforme documentos de fls. 118-120, a empresa que se apresenta como fabricante do produto similar, possui uma série de títulos protestados, execuções fiscais e, inclusive, pedido de falência, o que nos força a concluir que a sua capacidade econômico-financeira e, conseqüentemente, a sua capacidade de assumir compromissos comerciais e honrá-los está comprometida. Com isso, não tem condições de garantir o prazo de entrega da mercadoria, seja pela sua situação econômica, seja pela sua situação jurídica.*

*Assim, em cognição sumária, **há plausibilidade do direito invocado**, que traduz a verossimilhança das alegações contida no art. 273 do CPC, consubstanciada na inexistência de um produto similar fabricado pela indústria nacional, no que tange a qualidade e ao prazo de entrega.*

*E o laudo pericial produzido no decorrer da instrução processual não deixa dúvidas acerca da inexistência de um produto similar fabricado pela indústria nacional no que tange à qualidade, preço e prazo de entrega. Veja-se (fls. 231/232):*

## **8. QUESITOS DA PARTE RÉ - UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)**

*8.1. O produto nacional apresenta qualidade equivalente e especificações adequadas ao fim a que se destina?*

***Resp.: Não. O produto nacional lamentavelmente não atende aos requisitos de qualidade. Com relação às especificações, a Milan sustenta produzir com as especificações semelhantes ao equipamento importado, mas durante visita à Fábrica, a Milan não apresentou equipamento similar ao perito, principalmente contendo as mesmas especificações.***

8.2. O produto nacional apresenta preço não superior ao custo de importação, em moeda nacional, da mercadoria estrangeira, calculado o custo com base no CIF, acrescido dos tributos que incidem sobre importação e de outros encargos de efeito equivalente?

***Resp.: Não. O valor praticado por empresas brasileiras é bem superior ao valor do produto importado pela autora, mesmo com a incidência de todos os tributos e encargos pertinentes, assim como, acrescido do frete e seguro.***

8.3. O produto nacional apresenta prazo de entrega normal ou corrente para o mesmo tipo de mercadoria?

***Resp.: Não, inclusive devido à crise financeira que a Milan atravessa. A Milan atualmente possui a capacidade de produzir apenas duas máquinas por mês.***

8.4. Considerando a análise feita, pode-se dizer que o produto nacional atende aos requisitos elencados nos incisos do art. 190 supracitados?

***Resp.: Não. A Milan não atende a nenhum dos requisitos, consoante a fundamentação já exposta no corpo do presente laudo pericial.***

## 9. CONCLUSÃO

*Assim, em face do exposto, conclui este perito que não existe equipamentos nacionais similares ao objeto da perícia, ou seja, não existe fabricante no Brasil de máquinas e equipamentos portuários do tipo REACHSTAKER, cuja similaridade dos produtos colida com os equipamentos importados adquiridos pela Autora.*

*Considerando, ainda, os critérios de apuração da similaridade no que tange ao preço, a qualidade e ao prazo de entrega, restou concluído que os produtos fornecidos pela Milan, não atendem ao aludidos requisitos necessários para configurar e atestar a similaridade.*

*Para arrematar, o assistente técnico da própria União relata que, em dezembro de 2008, o DECEX, juntamente com representantes do INMETRO e da ABIMAQ, constatou a incapacidade técnica, operacional e financeira da empresa MILAN para atender pedidos deste equipamento (reach stacher) (fl. 256-v).(...)'*

Desse modo, tendo a prova técnica demonstrado que o equipamento importado realmente não possui similar no mercado nacional, deve ser mantida a integralmente a decisão de 1º grau.

Ante o exposto, voto por negar provimento à remessa oficial, nos termos da fundamentação.

Des. Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH

Relatora

(Ementa de processo eletrônico sem disponibilização em DJe).

**ICMS. FURTO DE ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE O MONTANTE EFETIVAMENTE CONSUMIDO.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.306.356 - PA (2011/0194395-2)

RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA  
RECORRENTE : ESTADO DO PARÁ  
PROCURADOR : ELÍSIO AUGUSTO VELLOSO BASTOS E  
OUTRO(S)  
RECORRIDO : CENTRAIS ELÉTRICAS DO PARÁ SA CELPA  
ADVOGADO : CARLA MIRIAM FONSECA PINTO DE  
ALMEIDA E OUTRO(S)

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FURTO ANTES DA ENTREGA A CONSUMIDOR FINAL. NÃO INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE SE COBRAR O IMPOSTO COM BASE NA OPERAÇÃO ANTERIOR REALIZADA ENTRE A PRODUTORA E A DISTRIBUIDORA DE ENERGIA.

1. Resume-se a controvérsia em definir se a energia furtada antes da entrega a consumidor final pode ser objeto de incidência do ICMS, tomando por base de cálculo o valor da última operação realizada entre a empresa produtora e a que distribui e comercializa a eletricidade.

2. Conforme posição doutrinária e jurisprudencial uniforme, o consumo é o elemento temporal da obrigação tributária do ICMS incidente sobre energia elétrica, sendo o aspecto espacial, por dedução lógica, o local onde consumida a energia.

3. A produção e a distribuição de energia elétrica, portanto, não configuram, isoladamente, fato gerador do ICMS, que somente se aperfeiçoa com o consumo da energia gerada e transmitida.

4. Assim, embora as fases anteriores ao consumo (geração e distribuição) influam na determinação da base de cálculo da energia, como determinam os arts. 34, § 9º, do ADCT e 9º da LC 87/96, não configuram hipótese isolada e autônoma de incidência do ICMS, de modo que, furtada a energia antes da entrega a consumidor final, não ocorre o fato gerador do imposto, sendo impossível sua cobrança com base no valor da operação anterior, vale dizer, daquela realizada entre a empresa produtora e a distribuidora de energia.

5. O ICMS deixa de ser devido nos casos em que se perde por “vazamentos no sistema ou em decorrência de ilícito (furto), pois não havendo consumo regular, ausente se acha a operação de energia elétrica sob o aspecto jurídico tributário.

6. 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, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Cesar Asfor Rocha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Dr(a). José Aloysio Cavalcante Campos - Procurador Estado, pela parte Recorrente: Estado do Pará.

Brasília, 28 de agosto de 2012(data do Julgamento).

Ministro Castro Meira

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.306.356 - PA (2011/0194395-2)

RELATOR	: MINISTRO CASTRO MEIRA
RECORRENTE	: ESTADO DO PARÁ
PROCURADOR	: ELÍSIO AUGUSTO VELLOSO BASTOS E OUTRO(S)
RECORRIDO	: CENTRAIS ELÉTRICAS DO PARÁ SA CELPA
ADVOGADO	: CARLA MIRIAM FONSECA PINTO DE ALMEIDA E OUTRO(S)

## RELATÓRIO

**O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator):** O recurso especial, fundado nas alíneas “a” e “c” do inciso III do art. 105 da CF/88, foi interposto pelo Estado do Pará contra acórdão do Tribunal de Justiça local, que negou provimento ao recurso de apelação ao argumento de que a eletrici-

## JURISPRUDÊNCIA

dade furtada não compõe a base de cálculo do ICMS incidente sobre energia elétrica, cujo fato gerador está centrado no critério do consumo.

A ementa do aresto recebeu a seguinte redação:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. EFETIVA UTILIZAÇÃO PELO CONSUMIDOR FINAL. FURTO DE ENERGIA. INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR.

1 A hipótese de incidência do ICMS é o consumo de energia, tendo como base cálculo o valor praticado na operação final ex vi Art. 34, § 9º do ADCT, LC 86/97.

2 Nos casos de furto de energia, em razão de não ser praticada a venda ao consumidor final, incorre fato gerador do ICMS.

3 À unanimidade, recursos conhecidos e improvidos, nos termos do voto do relator (e-STJ fl. 292).

Os embargos de declaração opostos na sequência foram rejeitados (e-STJ fls. 319-325).

O recorrente, em preliminar, aponta ofensa ao art. 535, I e II, do CPC, por suposta ausência de prestação jurisdicional plena quanto aos arts. 1º, 2º, I, 6º, 9º, § 1º, II, e 13, I, da LC 87/96, que fixam a base de cálculo do ICMS como o valor da operação, calculado na saída da energia elétrica, e, também, quanto ao art. 34, § 9º, da CF/88.

No mérito, indica contrariedade aos arts. 1º, 2º, I, 6º, 9º, § 1º, II, e 13, I, da LC 87/96. Argumenta que o equívoco da decisão proferida pelo E. TJE-PA, e aqui guerreada, está na confusão que faz entre o fato gerador do ICMS e a sua base de cálculo. A base de cálculo é o preço praticado na operação final. O fato gerador, no entanto, dar-se-á por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação” (e-STJ fl. 371).

Sustenta que “a afirmação constante da decisão ora recorrida de que o fato gerador do ICMS nas operações com energia elétrica estabelecida pela legislação é o ‘consumir’ não se coaduna com a legislação supra transcrita,

tampouco com a interpretação que lhe deu essa Corte Superior, razão da necessidade de sua reforma” (e-STJ fl. 373).

Defende que existem várias operações de circulação de energia elétrica até a venda a consumidor final e que cada uma delas é fato gerador do ICMS. Assim, afirma que, no caso de furto de energia, o ICMS deve ser calculado com base no valor da última operação, por exemplo, de venda da energia da empresa produtora à distribuidora. Sustenta que “é legal a base de cálculo do ICMS, no caso de quebra da cadeia normal do diferimento, levando-se em consideração o valor da última operação” (e-STJ fl. 377).

Recurso extraordinário simultaneamente interposto (e-STJ fls. 327-342).

Contrarrazões não ofertadas (e-STJ fl. 415).

Inadmitido o apelo na origem (e-STJ fls. 419-423), subiram os autos por força do provimento do AREsp n.º 36.122/PA (e-STJ fl. 468).

É o relatório.

## **RECURSO ESPECIAL Nº 1.306.356 - PA (2011/0194395-2)**

### **EMENTA**

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FURTO ANTES DA ENTREGA A CONSUMIDOR FINAL. NÃO INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE SE COBRAR O IMPOSTO COM BASE NA OPERAÇÃO ANTERIOR REALIZADA ENTRE A PRODUTORA E A DISTRIBUIDORA DE ENERGIA.

1. Resume-se a controvérsia em definir se a energia furtada antes da entrega a consumidor final pode ser objeto de incidência do ICMS, tomando por base de cálculo o valor da última operação realizada entre a empresa produtora e a que distribui e comercializa a eletricidade.

2. Conforme posição doutrinária e jurisprudencial uniforme, o consumo é o elemento temporal da obrigação tributária do ICMS incidente sobre

## JURISPRUDÊNCIA

energia elétrica, sendo o aspecto espacial, por dedução lógica, o local onde consumida a energia.

3. A produção e a distribuição de energia elétrica, portanto, não configuram, isoladamente, fato gerador do ICMS, que somente se aperfeiçoa com o consumo da energia gerada e transmitida.

4. Assim, embora as fases anteriores ao consumo (geração e distribuição) influam na determinação da base de cálculo da energia, como determinam os arts. 34, § 9º, do ADCT e 9º da LC 87/96, não configuram hipótese isolada e autônoma de incidência do ICMS, de modo que, furtada a energia antes da entrega a consumidor final, não ocorre o fato gerador do imposto, sendo impossível sua cobrança com base no valor da operação anterior, vale dizer, daquela realizada entre a empresa produtora e a distribuidora de energia.

5. O ICMS deixa de ser devido nos casos em que se perde por “vazamentos no sistema ou em decorrência de ilícito (furto), pois não havendo consumo regular, ausente se acha a operação de energia elétrica sob o aspecto jurídico tributário.

6. Recurso especial não provido.

## VOTO

**O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator):** O recorrente apontou maltrato aos dispositivos da LC 87/96, que cuidam do fato gerador e da base de cálculo do ICMS incidente sobre energia elétrica, dispositivos prequestionados, ao menos implicitamente, como se observa da transcrição do voto condutor:

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

O apelante tem por escopo a reforma da r. sentença prolatada que julgou procedente o Mandado de Segurança impetrado pela apelada CELPA Centrais Elétricas do Pará S/A, determinando que a distribuidora de energia, ora apelada, não poderá ser compelida a pagar o crédito de ICMS, com os acréscimos, que lhe foi exigido pelo Estado do Pará, através do Auto de Infração e Notificação Fiscal n.º 182003510000061, por considerar esta cobrança contrária às deter-

minações Constitucionais. Determinando ainda que fosse retirado o nome da imetrante do Cadastro de Dívida Ativa do Estado do Pará.

O Estado do Pará apelou, às fls. 230/243, defendendo a reforma da sentença, ao afirmar que, em caso de quebra da cadeia de circulação da energia, o regime de diferimento é interrompido, devendo o ICMS ser cobrado levando em consideração apenas o valor da última operação de energia elétrica. Com base no art. 13, I, da Lei Complementar n.º 87/96 e no art. 15, I da Lei Estadual 5530/89, expõe que a base de cálculo do ICMS é sempre o valor da operação, ou seja, neste caso específico, o valor do ICMS deveria ser calculado sobre o valor da operação realizada, somente, entre a geradora de energia à distribuidora (CELPA).

O recorrente, ainda, afirma que o art. 9º, § 1º, II da Lei Complementar n.º 87/96 é inaplicável ao caso em questão, uma vez que esta previsão de base de cálculo é para os casos de substituição tributária, no entanto, o presente caso trata de diferimento, figura jurídica distinta.

Em contraminuta, a apelada, afirma que a sentença deve ser mantida por seus próprios fundamentos, uma vez que a lei estadual não atribui a ela responsabilidade pelo pagamento de ICMS diferido, que seria devido pela empresa geradora de energia elétrica, deforma que foi necessária a edição e instrução normativa para atribuir efetivamente sua responsabilidade pelo pagamento (IN SEF n.º 03/89 e RICMS).

A apelada ainda afirma que, segundo o art. 34, § 9º do ADCT; art. 9º, § 1º, II da LC n.º 87/96 e art. 39, § 12, II da Lei Estadual n.º 5530/89, O ICMS só irá incidir sobre o preço praticado na operação final.

Sobre a matéria em exame, há de se fazer alguns esclarecimento relacionados à cobrança do ICMS.

Segundo entendimento constitucional, o ICMS poderá ter como fato gerador a produção, a importação, circulação, distribuição até o consumo da mercadoria. Assim, o legislador ordinário, seja ele estadual ou distrital, ao criar este imposto poderá estabelecer como hipóteses de incidência, todos, alguns ou um desses fatos geradores, citados anteriormente.

No caso da energia elétrica, a legislação optou por estabelecer como fato gerador o consumir, ou seja, o ICMS só irá incidir sobre a operação final, ou melhor, sobre a venda ao consumidor final.

Acerca do assunto, trago o escólio do Ilustre Prof. Roque Carrazza:

Nos termos da Constituição Federal, este imposto tem por hipótese de incidência possível a circunstância de uma pessoa produzir, importar, fazer circular, distribuir ou consumir energia elétrica. O legislador ordinário (estadual ou distrital), ao criar, *in abstracto*, este imposto, poderá colocar em sua hipótese de incidência todos, alguns ou um destes fatos.

Dentre estas alternativas, a legislação optou pela descrição de uma operação jurídica que possibilite o consumo de energia elétrica. Portanto, atualmente, a hipótese de incidência do ICMS-energia elétrica é consumir, por força de um negócio jurídico, energia elétrica. (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. Ed. Malheiros. São Paulo, 2009. 13ª Ed. Pág. 255/256).

Ensina ainda o autor quanto à base de cálculo:

A base de cálculo possível do ICMS incidente sobre energia elétrica é o valor da operação da qual decorra a entrega desta mercadoria (a energia elétrica) ao consumidor. Noutro giro, é o preço da energia elétrica efetivamente consumida, vale dizer, o valor da operação da qual decorra a entrega desta mercadoria ao consumidor final. Isto corresponde, na dicção do art. 34 § 9º, do ADCT, ao preço então praticado na operação final. (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. Ed. Malheiros. São Paulo, 2009. 13ª Ed. Pág. 261)

O mestre Paulo de Barros Carvalho elucida o binômio: hipótese de incidência/base de cálculo:

O critério material é o núcleo da hipótese de incidência, composto por verbo e complemento, que descrevem abstratamente uma atuação estatal ou um fato do particular. Por sua vez, o critério quantitativo, no âmbito da base de cálculo, mensura a intensidade daquela conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, conforme o caso (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. Ed. Noeses. São Paulo, 2008. 2ª Ed. Pág. 546).

Trago novamente os esclarecimentos do ilustre Prof. Roque Carrazza:

...para que haja incidência do ICMS Energia Elétrica é imprescindível ocorra uma operação jurídica com o consumidor final. Noutra giro: só há falar em nascimento do dever de pagar ICMS quando o fornecimento de energia elétrica decorrer de um negócio jurídico regular.

A *contrario sensu*, o ICMS deixa de ser devido nos casos em que a energia elétrica se perde, quer por razões físicas (vazamentos no sistema), quer por motivos de ordem criminal (furto). É que, inexistindo consumo regular, ausente está pelo menos sob a óptica do Direito Tributário qualquer operação relativa ao fornecimento de energia elétrica.

Do exposto, temos que, havendo tais ocorrências, deixa de existir espaço jurídico para que se cogite, seja a que pretexto for, de nascimento de obrigação de recolher ICMS - Energia Elétrica (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. Malheiros Editores. São Paulo. 2009. Pág. 273).

Como podemos observar, a energia elétrica é tratada, de forma unânime pela doutrina, jurisprudência e pela Constituição Federal, como uma mercadoria passível de incidência de ICMS.

Contudo, por se tratar de uma mercadoria intangível, a energia elétrica não pode ser estocada, nem mesmo auferida(sic) manualmente. Assim, a base de cálculo para a incidência do ICMS será o valor marcado nos medidores especiais referentes ao consumo final.

Desta forma, a cobrança do ICMS somente poderá realizada quando ocorrer a saída do bem adquirido (energia elétrica) do estabelecimento distribuidor (CELPA) e o seu efetivo consumo no estabelecimento adquirente (bem do consumidor).

A despeito dos argumentos feitos pelo apelante e diante esclarecimentos expendidos, acertada foi a sentença guerreada, vez que é ilegal a cobrança de ICMS da distribuidora sobre a energia elétrica que fora objeto de furto e/ou vazamentos no sistema, uma vez que, não ocorreu o fato gerador da dívida, qual seja, a operação final de venda ao consumidor. Assim, não havendo consumo, não tem como auferir de forma líquida e certa o valor a ser tributado.

## JURISPRUDÊNCIA

Ante o exposto, conheço dos recursos, porém nego-lhes provimentos, mantendo a sentença de primeiro grau, nos termos do voto alhures.

Este é o meu voto (e-STJ fls. 296-301).

Preenchidos os pressupostos de recorribilidade, conheço do recurso, prejudicada a alegação de contrariedade ao art. 535, II, do Código de Processo Civil. Vale ressaltar que os dispositivos sobre os quais teria havido a suposta omissão, na verdade foram objeto de análise pelo v. acórdão, ainda que não tenha adotado a linha de raciocínio preconizada pelo ora recorrente.

Passo a examinar o mérito da pretensão recursal.

Embora não tenha localizado precedente sobre a espécie, a matéria parece de fácil deslinde. A controvérsia consiste em definir se a energia furtada antes da entrega ao consumidor final pode ser objeto de incidência do ICMS, tomando por base de cálculo o valor da última operação realizada entre a empresa produtora e a que distribui e comercializa a eletricidade, como pretende o recorrente.

Como se sabe, o fato gerador do ICMS é o consumo da energia elétrica. Em princípio, parece claro que, furtada a energia antes da entrega a consumidor final, não haverá materialidade sobre a qual incidir o imposto. Ainda que os custos das fases anteriores de geração e distribuição influam na determinação da base de cálculo, não configuram hipótese de incidência isolada.

Todavia, a questão exige que se faça uma análise dos fundamentos constitucionais e legais do tributo, bem como a interpretação que lhe tem atribuído a doutrina.

(A) Incidência do ICMS sobre operações com energia elétrica: a tributação no destino.

A Constituição da República catalogou a energia elétrica como mercadoria – bem móvel dotado de valor econômico –, passível, portanto, de incidência do ICMS. Ademais, por opção política, estruturou o ICMS incidente sobre energia elétrica de modo a beneficiar os Estados consumidores em detrimento dos Estados produtores.

Com efeito, o art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88 evidencia essa opção quando declara a não incidência do imposto sobre as operações interestaduais:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2.º **O imposto** previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

X - **não incidirá:**

b) **sobre operações que destinem a outros Estados** petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e **energia elétrica;**

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

A doutrina majoritária via, no dispositivo, uma regra de imunidade a beneficiar o consumidor, que poderia adquirir energia em outra unidade da Federação sem o recolhimento do imposto, barateando custos de produção.

A professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, ao examinar a regra de imunidade, assentou o seu fundamento na necessidade de redução de custos empresariais, *verbis*:

Pode-se afirmar que, sem sombra de dúvida, a razão fundante e principal da imunidade radica na necessidade de, em especial em economia instável e inflacionária como a nossa, reduzir custos - insumos que repercutem diretamente sobre os agentes industriais e comerciais. (“ICMS - A imunidade das Operações Interestaduais com Petróleo e seus Derivados, Combustíveis

Líquidos e Gasosos. A Irrelevância na Espécie do Conceito de Consumidor Final” *in Direito Tributário Atual - Pareceres*, São Paulo: Forense, p.159)

Ocorre que o legislador complementar restringiu a não incidência do ICMS nas operações interestaduais apenas aos casos em que a energia elétrica destina-se à **comercialização ou industrialização**. Nos demais, ou seja, quando destinada a **uso e consumo**, determinou a incidência do imposto pela entrada, responsabilizando o fornecedor pela retenção antecipada em regime de substituição tributária.

Nesse sentido, dispõem os arts. 2º, 3º, 4º e 9º, da LC 87/96:

Art. 2º O imposto incide sobre:

§ 1º **O imposto incide** também:

III - **sobre a entrada**, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e **de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais**, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Art. 3º **O imposto não incide** sobre:

III - **operações interestaduais relativas a energia elétrica** e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, **quando destinados à industrialização ou à comercialização**;

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. **É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que**, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

IV – **adquirir** lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e **energia elétrica** oriundos **de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.**

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, **o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.**

O Prof. Ives Gandra da Silva Martins, ao comentar o art. 3º, III, da LC 87/96, reconheceu sua flagrante inconstitucionalidade, ao argumento de que a norma complementar, ao estabelecer restrição não prevista na regra de imunidade, mutilou o texto constitucional, *verbis*:

Como se percebe da comparação dos dois textos, a lei complementar introduziu uma “restrição” não constante da lei suprema

O dispositivo da Carta Magna torna imune todas as operações relativas à circulação de energia elétrica (mercadoria) entre Estados, enquanto a disposição infraconstitucional reduz a imunidade apenas àquelas operações destinadas à industrialização e comercialização.

## JURISPRUDÊNCIA

Nitidamente, a lei mutilou o texto constitucional, reduzindo a imunidade constitucionalmente concedida de forma ampla a todas as operações - inclusive às não destinadas à comercialização e industrialização - com o que alterou o preceito constitucional, amputando o espectro da desoneração desejado pela lei suprema e tornando-a menor do que a ofertada pelo constituinte.

Não vejo como possa ser tida por constitucional lei complementar modificadora da Constituição, que praticou, na linguagem médica, uma “imunotomia”, sem ter poderes para tanto. (“A Hipótese de Imposição do ICMS nas Operações com Energia Elétrica -Peculiaridades nas Operações Interestaduais” *in* Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 39, p.237)

Também José Eduardo Soares Melo escreve:

(...)

Esta diretriz afronta a norma constitucional (art. 155, X, b), que reza que o ICMS “não incidirá sobre operações que destinarem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”.

O legislador complementar objetivou bipartir a operação interestadual com referidas mercadorias, entendendo (implicitamente) que a imunidade constitucional estaria circunscrita unicamente à remessa do Estado de origem até a fronteira do Estado destinatário; passando a ocorrer o fato gerador do ICMS na “entrada” no território deste último Estado (art. 12, XII).

Estranhamente, cindiu uma única operação mercantil, vilipendiando o regime jurídico tributário estabelecido pela CF, que prestigiou as operações com os aludidos produtos, a fim de eliminar a carga tributária. Sutilmente, desprezou a imunidade constitucional, ao consubstanciar o entendimento de que se trataria de dois negócios jurídicos distintos. (*ICMS Teoria e Prática*. 8ª ed., São Paulo: Dialética, 2005, p. 104-105)

Vittorio Cassone, igualmente, sustenta a inconstitucionalidade do dispositivo da LC 87/96, afirmando:

(...) a CF, no art. 155, § 2º, X, b, não distingue quanto á destinação do produto, pelo que é defeso à lei infraconstitucional distinguir, mesmo porque se trata de exclusão da operação do campo da incidência constitucionalmente assegurada, não podendo sofrer restrições.

Não fora essa exegese, por outro caminho também se chega a Roma: a Constituição, quando quis distinguir a “entrada” da “saída” o fez, como se pode ver em relação à “entrada” de mercadoria importada do exterior, tributando-a (art. 155, § 2º, IX, a), ou á diferença de alíquota devida ao Estado destinatário da mercadoria, em operação interestadual (art. 155, § 2º, VIII).

Ademais, a intributabilidade determinada pela Constituição (imunidade ou não incidência) tem o efeito de retirar a hipótese do campo da incidência, por isso que não pode ser objeto de tributação na estrada no estado destinatário algo que inexistente. Situação, portanto, diferente da isenção, em que o fato gerador ocorre efetivamente a teor do CTN), mas cujo cumprimento da respectiva obrigação tributária é dispensado por lei. (*ICMS - Lei Complementar 87/96 in Repertório Jurisprudência*, n.º 20/96, p. 466)

Dado o aparente descompasso entre a regra constitucional de não incidência e a previsão da lei complementar, o Supremo Tribunal Federal foi provocado a manifestar-se sobre a possível inconstitucionalidade do art. 3º, III, da LC 87/96.

Nada obstante a firme posição doutrinária – de que a imunidade aplica-se a toda operação interestadual com energia elétrica e atende aos interesses do consumidor – a Suprema Corte adotou orientação contrária, vencido, isoladamente, o Min. Marco Aurélio Mello.

No Recurso Extraordinário n.º 198.088-5, julgado em 17.05.2000, a Alta Corte deu interpretação restrita à regra do art. 155, § 2º, inciso X, “b”, da CF/88, ao concluir que a norma desonerativa não foi instituída em benefício do consumidor final, mas do Estado de destino das mercadorias, a quem caberá a integralidade do ICMS sobre elas incidentes, desde a remessa até o consumo.

Cito, por ilustrativo, o seguinte fragmento do voto condutor do julgado, do Min. Ilmar Galvão:

## JURISPRUDÊNCIA

Salta à vista, com efeito, que objetiva ela eliminar, como fonte geradora de ICMS, os poços de petróleo e as refinarias instaladas em poucos Estados, na medida em que exclui da incidência do tributo as operações destinadas ao abastecimento das demais unidades federadas, prevenindo o agravamento das desigualdades regionais, um dos objetivos fundamentais da República (art. 3º, III da CF/88). Prestigiou o constituinte, nesse passo, os Estados consumidores em detrimento dos Estados produtores.

O dispositivo constitucional transcrito não discrimina entre operação interestadual destinada a contribuinte de ICMS e operação interestadual destinada a consumidor.

É patente, entretanto, que não se está, no caso, diante de imunidade propriamente dita, mas de genuína hipótese de não incidência do tributo – como aliás, se acha expresso no inc. X do § 2º do art. 155 da CF – restrita ao Estado de origem, não abrangendo o Estado de destino, onde são tributadas todas as operações que compõem o ciclo econômico por que passam os produtos descritos no dispositivo sob enfoque, desde a produção até o consumo.

Nesse julgamento, a Suprema Corte afirmou, com todas as letras, que a tributação da energia elétrica, no caso de operações interestaduais, será realizada **exclusivamente** no destino, revelando a clara opção do constituinte originário em aquinhoar os Estados consumidores em detrimento dos produtores.

Deonísio Koch, ao comentar o dispositivo constitucional, sustenta:

(...)

A norma tem por objetivo a repartição da receita tributária, proveniente destas mercadorias, para os Estados destinatários, impedindo a sua concentração nos Estados produtores. É a chamada tributação no destino da mercadoria. Iniciativa de boa justiça fiscal, pois socializa os recursos hídricos e minerais disponíveis no território brasileiro. Em não havendo tributação na operação interestadual, todo o ICMS ficará para o Estado consumidor. (*Ma-*

*nual do ICMS - Comentários à Lei Complementar 87/96 Atualizada*. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006, p. 92)

Em resumo, o delineamento constitucional do ICMS incidente sobre a energia elétrica revela nítida opção política do constituinte pela tributação no destino, onde se acha situado o consumidor final.

**(B) Breve notícia sobre a PEC n.º 233/2008, que institui a “Reforma Tributária.”**

A Proposta de Emenda Constitucional n.º 233/2008, a última encaminhada pela Presidência da República a tratar sobre a “Reforma Tributária”, diferentemente de alguns projetos anteriores, fixa a tributação da energia elétrica, integralmente, no Estado de destino, mantendo a sistemática hoje existente.

O trabalho elaborado pela Coordenação de Estudos da Consultoria Legislativa do Senado Federal deixa clara a atual sistemática de tributação no destino, preservada no novo projeto de Reforma Tributária, *verbis*:

O regime de apropriação da receita do atual ICMS derivada das operações e prestações interestaduais é misto, uma vez que uma parte, em regra, maior, fica com o Estado de origem, e a outra parte, em regra, menor, fica com o Estado de destino. **A exceção** – de monta – **se dá com** as operações relativas a petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e **energia elétrica, cuja receita é inteiramente apropriada pelo Estado de destino.**

A PEC propõe inversão no critério de apropriação. O Estado de origem ficaria com a menor parte – a parcela do imposto equivalente à incidência de dois por cento – e o Estado de destino com a maior parte – a parcela do imposto equivalente à incidência da alíquota aplicável menos a parcela equivalente à incidência de dois por cento. Duas exceções são previstas, em que **o imposto pertencerá integralmente ao Estado:** a) de origem, nas operações e

prestações sujeitas a incidência inferior a 2%; e **b) de destino, nas operações com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.**

**A consagração do princípio do destino é, na avaliação do Ministério da Fazenda, a forma mais segura de eliminar a guerra fiscal.** Entretanto, a mudança imediata no sistema de transações interestaduais não é viável politicamente, dado seu forte impacto na distribuição de receita entre os Estados e a impossibilidade de extinção abrupta dos incentivos (veja-se, a esse respeito, o Anexo VI, que exhibe simulação de efeitos da adoção da alíquota de 2% na origem). Por essa razão, propõe-se uma transição gradual para a tributação do ICMS no destino, reduzindo-se a alíquota na origem progressivamente e completando-se o processo no oitavo ano após a aprovação da reforma tributária, com a criação do novo ICMS, conforme a Tabela 1, inserida no subitem 5.1 deste Estudo. ([http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos\\_discussao/texto44-albertozouvirfernandoTrindadejos%C3%A9patroc%C3%ADniojosu%C3%A9pellegrinericardomiranda.pdf](http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/texto44-albertozouvirfernandoTrindadejos%C3%A9patroc%C3%ADniojosu%C3%A9pellegrinericardomiranda.pdf))

Na Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania da Câmara, os deputados, por pequena maioria, com base no princípio isonômico, resolveram excluir do Projeto a regra que previa a tributação da energia elétrica exclusivamente no destino. Com a exclusão, será adotada, no caso de aprovação da PEC sem emendas no Senado, a regra geral válida para as demais mercadorias, que fixa dois pontos percentuais do imposto para o Estado de origem, ficando o **restante** com o Estado destinatário dos bens e serviços.

**(C) Histórico legislativo da tributação da energia elétrica: incidência sobre o consumo.**

A tributação sobre energia elétrica fez-se, inicialmente, sob a forma de imposto especial sobre consumo.

A Lei n.º 4.625/22, que veiculou o orçamento geral da República para o ano de 1923, prescreveu a cobrança de 5 réis sobre cada Kilowatt luz, e de 2 réis sobre cada Kilowatt força, consumidos ou, se o regime fosse a *forfait*, 5%

sobre os preços arrecadados, com isenção para o consumo mensal abaixo de 20 Kilowatts, nestes termos:

Art. 1º. A receita geral da República dos Estados Unidos do Brasil é orçada em:

36. De 5 réis sobre cada Kilowatt luz e de 2 réis sobre cada Kilowatt força, ou se o regime for a *forfait* 5% sobre os preços arrecadados na forma que foi prescrita em regulamento e com isenção para o consumo mensal abaixo, em cada caso, de 20 Kilowatts, mensais 3,000.000 \$000.

O Decreto-Lei n.º 2.281/40 isentou as empresas geradoras e distribuidoras de energia elétrica de impostos federais, estaduais ou municipais, ressalvando, expressamente, a incidência do imposto sobre consumo, *verbis*:

Art. 1º - A partir de 1º de janeiro de 1940, todas as empresas que produzam ou apenas transmitam ou distribuam energia elétrica ficam isentas de quaisquer impostos federais, estaduais ou municipais, salvo os de consumo, de renda e de vendas e consignações, incidindo este somente sobre o material elétrico vendido ou consignado, e os territorial e predial sobre terras ou prédios não utilizados exclusivamente para fins de administração, produção, transmissão, transformação ou distribuição de energia elétrica e serviços correlatos.

Parágrafo único - O disposto neste artigo aplica-se tanto às empresas que operam com motores hidráulicos quanto às que operam com motores térmicos.

O Decreto 41.019/57, também conhecido como Código de Águas, trouxe regra semelhante, apenas reduzindo a isenção para os impostos federais, nos termos do art. 109, *verbis*:

## JURISPRUDÊNCIA

Art 109. Todas as empresas que produzam ou apenas transmitam ou distribuam energia elétrica são isentas de quaisquer impostos federais, estaduais e municipais, salvo:

- a) o imposto de renda;
- b) os impostos de consumo e venda mercantis que incidam sobre o material elétrico vendido ou consignado;
- c) os impostos territorial e predial sobre terras e prédios não utilizados exclusivamente para fins de administração, produção, transmissão, transformação ou distribuição de energia elétrica e serviços correlatos.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se tanto às empresas que operam com motores hidráulicos quanto às que operam com motores térmicos.

O Decreto-Lei n.º 7.219/44, que tratou do imposto sobre o consumo, deixou clara a incidência sobre o consumo mensal de energia elétrica:

### VIII - Eletricidade.

O imposto incide sobre:

Consumo de luz e força elétricas (...)

Imposto de 3% sobre as importâncias cobradas mensalmente pelo consumo de eletricidade.

O imposto único sobre energia elétrica foi criado pelo Decreto-Lei n.º 2.308/54 sob a forma de imposto sobre o consumo, cabendo o pagamento ao próprio usuário:

Art. 3º A energia elétrica entregue ao consumo é sujeita ao imposto único, cobrado pela União sob a forma de imposto de consumo, pago por quem a utilizar.

Com a extinção do imposto único sobre energia elétrica, a incidência passou à esfera do “Imposto sobre Operações Relativas a Combustíveis, Lubrificantes, Energia Elétrica e Minerais do País”, nos termos do art. 74 do Código Tributário Nacional-CTN, *verbis*:

Art. 74. O imposto, de competência da União, sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País tem como fato gerador:

V - o consumo, assim entendida a venda do produto ao público.

§ 1º Para os efeitos deste imposto a energia elétrica considera-se produto industrializado.

§ 2º O imposto incide, uma só vez sobre uma das operações previstas em cada inciso deste artigo, como dispuser a lei, e exclui quaisquer outros tributos, sejam quais forem sua natureza ou competência, incidentes sobre aquelas operações.

O dispositivo, além de considerar energia elétrica produto industrializado, afirmou sua incidência sobre o consumo, assim entendida “a venda do produto ao público”, nos termos da arte final do inciso quinto.

A partir da Constituição Republicana de 1988, a tributação da energia elétrica, à exceção dos impostos de importação e exportação, passou à competência tributária dos Estados por meio do ICMS.

Nesse momento, “o tributo perde a característica de imposto específico sobre o consumo e se transforma em imposto sobre operações relativas à energia elétrica, **com repercussão legal obrigatória sobre o consumidor**” (Torres, Ricardo Lobo. *ICMS, Fornecimento de Energia Elétrica e Demanda de Potência in Revista de Estudos Tributários*, ano XI, n.º 62, 2008, p. 11, sem grifos no original).

Para o ilustre tributarista, a partir da CF/88, a tributação passou a compreender todas as etapas de circulação – importação, produção e distribuição, com a incidência jurídica reservada ao momento da saída da concessionária para o consumidor final. As diversas operações de circulação aparecem interligadas, e a operação final com o consumidor reflete as sucessivas operações desde a importação ou produção. (*Id., Ibid.*, p. 12-13)

Esse breve histórico demonstra que é da nossa tradição incidirem os impostos sobre energia elétrica sobre o consumo. O próprio ICMS, que abrange também etapas anteriores, como a produção e a circulação, tem expressa e inequívoca repercussão sobre o consumidor.

**(D) Identificação dos elementos espacial e temporal da obrigação tributária do ICMS incidente sobre energia elétrica.**

Sem descuidar das conclusões parciais já formuladas – que dão conta de que o ICMS sujeita-se ao princípio da tributação pelo destino –, torna-se tarefa não muito complexa aferir os elementos temporal e espacial da hipótese de incidência do ICMS incidente sobre operações com energia.

O consumo de energia elétrica pressupõe, logicamente, sua produção – no caso brasileiro, basicamente, por meio de hidrelétricas, termelétricas e usinas nucleares, além de algumas experiências localizadas na exploração da energia eólica e solar – e sua distribuição, quase sempre por concessionárias e permissionárias de serviço público. Como é curial, só se pode consumir energia anteriormente *produzida e distribuída*.

As três etapas do ciclo econômico da energia foram analisadas por Daniel de Araújo Carneiro, especialmente feliz em sua descrição:

Um sistema de energia elétrica pode ser subdividido em meios de produção, meios de transporte e meios de consumo. Os meios de produção são

representados pelos diversos mecanismos necessários para a geração de energia elétrica em escala industrial. No Brasil, de forma específica, são utilizados de maneira mais expressiva a geração hidrelétrica, onde a energia elétrica é gerada a partir da transformação da energia potencial de cursos d'água, e, em menor escala, as usinas termelétricas, onde a eletricidade é resultante da transformação de energia cinética de gases e vapores em expansão, aquecidos pela queima de combustíveis.

Após a geração é necessária a condução deste “produto” aos diversos consumidores, o que se faz através das linhas de transmissão, subestações e distribuição de energia elétrica, e que correspondem aos meios de transporte.

Finalmente, o conjunto de cargas, equipamentos e instalações, etc., dos mais diversos consumidores correspondem aos meios de consumo. (Tributos e Encargos do Setor Elétrico Brasileiro, Curitiba: Juruá, 2001, p. 76).

As etapas do ciclo econômico da energia elétrica – que abrangem a produção, a distribuição e o consumo – estão absolutamente interligadas, até mesmo em razão da natureza desse bem incorpóreo, que:

- (a) não se sujeita à estocagem;
- (b) é de consumo imediato; e
- (c) uma vez lançado no sistema elétrico, não pode ter sua origem identificada.

Como não pode ser estocada, a energia tem que ser rapidamente consumida, do que decorre a ausência de hiato entre a produção e o consumo. Em outras palavras, uma vez gerada, a energia é quase imediatamente utilizada pelos consumidores.

Além disso, a energia produzida na Usina de Itaipu, por exemplo, é lançada no sistema elétrico e, em pouco tempo, pode estar sendo utilizada por

um consumidor sediado no Amazonas, no Rio de Janeiro, em Brasília ou em qualquer outro Estado do País, sem que seja possível identificar a origem da energia consumida.

Sobre tais características, Cléver Campos argumenta:

O sistema elétrico nacional faz a conexão física de todos os geradores, transmissores, distribuidores e consumidores. Funciona, como já dito, analogamente a um sistema de ‘caixa único’, em um mesmo momento, recebe a energia de todos os geradores e alimenta todos os consumidores. Portanto, produção e consumo se dão instantaneamente, não havendo possibilidade de estoques entre os estágios intermediários de produção, transmissão e distribuição” (*Introdução ao Direito de Energia Elétrica*. São Paulo: Ícone, 2001, p. 68).

Walter T. Alvares, igualmente, assinala:

No caso particular da eletricidade, a saída da usina, a entrega e o consumo coincide com a fabricação do produto e com o próprio consumo feito pelo usuário do serviço explorado pelo concessionário. (*Instituições de Direito da Eletricidade*, Ed. Bernardo Alvares, 1962, v. 2, p. 501)

Em razão dessas características, o nosso sistema tributário adotou como **elemento temporal** da hipótese de incidência do ICMS o **consumo**, vale dizer, o momento em que a energia, saindo da rede elétrica, é utilizada pelo estabelecimento consumidor.

Como o imposto incide sobre operações de circulação da energia elétrica, poderia o legislador adotar qualquer das três etapas anteriormente descritas: geração, distribuição ou consumo.

No caso brasileiro, adotou-se a última etapa, mas nada impedia o legislador de eleger a geração ou a distribuição como elemento temporal da hipótese de incidência tributária.

Como observa Ricardo Lobo Torres, “em outros países, como na Itália, o momento da ocorrência do fato gerador é fixado, pela legislação, na produção da energia elétrica, o que traz consequências diferentes das produzidas no nosso sistema na temática da sujeição e da responsabilidade tributária”. (*Id.*, *Ibid.*, p. 15)

Não obstante tenha a opção recaído sobre a etapa do consumo, **a base de cálculo** do ICMS nas operações com energia elétrica leva em conta toda a cadeia, ou seja, todos os custos, desde a produção até o consumo, justamente porque as etapas anteriores são indissociáveis.

Roque Antônio Carrazza sustenta:

(...) o ICMS - *Energia Elétrica* levará em conta todas as fases anteriores que tornaram possível o consumo da energia elétrica. Estas fases anteriores, entretanto, não são dotadas de autonomia apta a ensejar *incidências* isoladas, mas *apenas uma*, tendo por único sujeito passivo o consumidor final.

O elo existente entre a usina geradora e a empresa distribuidora não tipifica, para fins fiscais, *operação autônoma* de circulação de energia elétrica. E, na verdade, o *meio necessário* à prestação de um único serviço público, ao consumidor final, abrindo espaço a cobrança, junto a este, de um único ICMS.

.....

Não desconhecemos que cada etapa deste *iter* acrescenta riquezas novas, isto é, aumenta o custo da energia elétrica fornecida ao consumidor final. Mas isto só repercute na base de cálculo do ICMS, que será a teor do dispositivo constitucional transitório em, o *preço então praticado na operação final*.

Com isto estamos enfatizando que tal tributação, em face das peculiaridades que cercam o fornecimento de energia elétrica, só é juridicamente possível no momento em que a energia elétrica, por força de relação contratual, *sai* do estabelecimento do fornecedor, sendo consumida. (*ICMS*. 14<sup>a</sup> ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 268-269)

## JURISPRUDÊNCIA

O art. 34, § 9º, da CF/88, além de atribuir a responsabilidade tributária às distribuidoras de energia elétrica, que agem por substituição, deixou à margem de qualquer dúvida que o ICMS incide sobre o valor da operação final, abrangendo todas as etapas anteriores ao consumo, como se pode conferir:

§ 9º. Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias **incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final** e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação. (original sem grifos)

Essa regra do ADCT foi, praticamente, reproduzida pelo art. 9º da LC 87/96, *verbis*:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo **pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final**, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consu-

midor final, o imposto incidente na operação será **devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.**

Desse normativo, conclui-se:

(a) o ICMS incide por ocasião do consumo, mas a base de cálculo abrange todas as operações anteriores, “desde a produção ou importação até a última operação”;

(b) o imposto deverá ser recolhido ao Estado de destino, onde situado o consumidor final; e

(c) o recolhimento, por substituição, caberá ao fornecedor (empresas geradoras ou distribuidoras).

A doutrina é acorde em apontar a etapa do consumo como o elemento temporal da hipótese de incidência do ICMS sobre operações com energia elétrica.

Roque Antônio Carrazza, na obra já citada, assinala:

Nos termos da Constituição Federal, este imposto tem por *hipótese de incidência possível* a circunstancia de uma pessoa *produzir, importar, fazer circular, distribuir ou consumir* energia elétrica. O legislador ordinário (estadual ou distrital), ao criar, *in abstracto*, este imposto, poderá colocar em sua *hipótese de incidência* todos, alguns ou um destes fatos.

Dentre estas alternativas, a legislação optou pela discrição de uma operação jurídica que possibilite o *consumo* de energia elétrica. Portanto, atualmente, a *hipótese de incidência* do ICMS-Energia Elétrica é *consumir* por força de um negocio jurídico, *energia elétrica*.

## JURISPRUDÊNCIA

Em função do que dispõe o § 9º, do art. 34 do ADCT, as empresas distribuidoras de energia elétrica, são responsáveis, na qualidade *substitutatas tributárias* (sujeição passiva indireta por Substituição), pelo recolhimento do imposto.

A distribuidora de energia elétrica, no entanto, não se equipara a um comerciante atacadista, que revende, ao varejista ou ao consumidor final mercadorias de seu estoque.

É que a energia elétrica não configura bem suscetível de ser “estocado”, para ulterior revenda aos interessados.

Em boa verdade científica, só há falar em operação jurídica relativa ao fornecimento de energia elétrica, passível de tributação por meio de ICMS, no preciso instante em que o interessado, consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie de bem da vida (luz, calor, frio, força, movimento ou qualquer outro tipo de utilidade).

Portanto, apenas por “ficção” e que se pode entrever, na “circulação” de energia elétrica, duas operações distintas: uma, da fonte geradora a rede distribuidora; outra, desta ao consumidor final.

V - Remarcamos que a situação ora retratada não se altera, ainda quando a produtora e a distribuidora de energia elétrica forem empresas distintas, já que, como vimos e revimos, a incidência do ICMS dá-se somente no instante em que a energia elétrica vem regularmente consumida.

Estamos com isso querendo significar que, nas etapas anteriores ao consumo de energia elétrica, deixa de ocorrer o *fato imponible* do ICMS, não acarretando, portanto, qualquer dever de pagar o tributo. Melhor explicitando, a distribuidora, na hipótese ora., considerada não tem porque recolher, ainda que na condição de *substituta tributária*, o ICMS da fornecedora de energia

elétrica: como visto, esta exação só é devida quando a *mercadoria* chega regularmente ao consumidor final.

Assim, não é técnico falar em *diferimento* do ICMS, quando a energia elétrica circula da empresa geradora para a distribuidora. O que há, nesta etapa preparatória ao fornecimento da mercadoria ao consumidor final é uma mera *situação de não incidência*. (*Id.Ibid.*, p. 266-272)

Ricardo Lobo Torres, ao examinar o aspecto temporal, acentuou que (...):

O fato gerador do ICMS apenas se aperfeiçoa, deflagrando o nascimento da obrigação tributária, com o fornecimento da energia elétrica ao consumidor final, que é a “última operação” ou “operação final” referida no ADCT (art. 34, § 9º) e na LC 87/1996 (art. 9º, § 1º, II).

O termo fornecimento ingressou no direito brasileiro ainda ao tempo do antigo Imposto único sobre Energia Elétrica e perdura até hoje na legislação sobre a concessão e as tarifas do serviço público, para significar a entrega da mercadoria pelas concessionárias aos consumidores finais.

O momento da saída do estabelecimento do concessionário coincide com o da entrega do bem ao consumidor. (*Id. Ibid.*, p. 14-15)

Bruno Oliveira Cardoso, reconhecendo que o consumo é o que materializa a hipótese de incidência do ICMS incidente sobre energia elétrica, leciona:

A utilização efetiva de energia elétrica, equiparada à mercadoria, de acordo com a legislação em vigor, constitui fato gerador do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicações (ICMS), de competência estadual, por força do art. 155, inciso II, da Constituição Federal.

## JURISPRUDÊNCIA

Portanto, sendo a energia elétrica, para fins tributário, considerada mercadoria, é pacífico o entendimento de que sua transmissão configura hipótese de incidência do ICMS, e de acordo com os critérios que compõem a Regra Matriz de Incidência Tributária -tomando por base as normas trazidas à baila - temos como critério como critério material do fato gerador do tributo *sub oculis* - ICMS - o efetivo consumo da energia elétrica, consubstanciado na transmissão de eletricidade ao estabelecimento consumidor, sendo a base de cálculo o valor da energia efetivamente consumida. (*Contratos de Demanda no Fornecimento de Energia Elétrica - Impossibilidade de Incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Telecomunicações e Transporte Interestadual e Intermunicipal-ICMS in Revista Jurídica Tributária*, ano 1, n.º 2, 2008, p. 101-104)

Não há, portanto, controvérsia doutrinária sobre o elemento temporal da hipótese de incidência do ICMS incidente sobre energia elétrica, fincado no critério do consumo.

O Superior Tribunal de Justiça não tardou a seguir a valiosa contribuição doutrinária. No julgamento do Recurso Especial n.º 960.476/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, submetido à sistemática dos recursos representativos de controvérsia prevista no art. 543-C do CPC e na Resolução STJ n.º 08/2008, a Primeira Seção assentou que “o ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrada no estabelecimento da empresa”.

Para manter fidelidade ao aresto, transcrevo sua ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA DE POTÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE TARIFA CALCULADA COM BASE EM DEMANDA CONTRATADA E NÃO UTILIZADA. INCIDÊNCIA SOBRE TARIFA CALCULADA COM BASE NA DEMANDA DE POTÊNCIA ELÉTRICA EFETIVAMENTE UTILIZADA.

1. A jurisprudência assentada pelo STJ, a partir do julgamento do REsp 222.810/MG (1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 15.05.2000), é no sentido de que “o ICMS não é imposto incidente sobre tráfico jurídico, não

sendo cobrado, por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos”, razão pela qual, no que se refere à contratação de demanda de potência elétrica, “a só formalização desse tipo de contrato de compra ou fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza circulação de mercadoria”. Afirma-se, assim, que **“o ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa”**.

2. Na linha dessa jurisprudência, é certo que “não há hipótese de incidência do ICMS sobre o valor do contrato referente à garantia de demanda reservada de potência”. Todavia, nessa mesma linha jurisprudencial, também é certo afirmar, a contrario sensu, que há hipótese de incidência de ICMS sobre a demanda de potência elétrica efetivamente utilizada pelo consumidor.

3. Assim, **para efeito de base de cálculo de ICMS (tributo cujo fato gerador supõe o efetivo consumo de energia)**, o valor da tarifa a ser levado em conta é o correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada no período de faturamento, como tal considerada a demanda medida, segundo os métodos de medição a que se refere o art. 2º, XII, da Resolução ANEEL 456/2000, independentemente de ser ela menor, igual ou maior que a demanda contratada.

4. No caso, o pedido deve ser acolhido em parte, para reconhecer indevida a incidência do ICMS sobre o valor correspondente à demanda de potência elétrica contratada mas não utilizada.

5. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (REsp 960.476/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJe 13.05.2009, sem grifos no original)

O voto condutor do precedente traz esclarecimento, aqui já abordado, de que “a energia elétrica só é gerada e só circula quando há consumo”. Para o eminente Relator, “há um dado da realidade que não pode ser ignorado: a energia elétrica é um bem insuscetível de ser armazenado ou depositado. Ela só é gerada para ser imediatamente consumida. Dito de outra forma: a energia elétrica é gerada porque é consumida. Não há geração e nem circulação sem que haja consumo. Por isso mesmo, não se pode conceber a existência de fato gerador de ICMS sobre operações de energia elétrica sem que haja a efetiva utilização dessa especial ‘mercadoria’”.

Definido o **consumo** como **elemento temporal** da obrigação tributária do ICMS incidente sobre energia elétrica, o **aspecto espacial**, por dedução lógica, é o local onde consumida a energia, vale dizer, onde, saindo da rede elétrica, ingressa no estabelecimento consumidor, transformando-se em calor, frio, movimento etc.

Aqui é possível aferir: o critério temporal do ICMS - energia elétrica é o **momento** do consumo e o **espacial** o local onde ela é consumida.

Embora as fases anteriores ao consumo (geração e distribuição) influam na determinação da base de cálculo da energia, como determinam os arts. 34, § 9º, do ADCT e 9º da LC 87/96, não configuram hipótese isolada e autônoma de incidência do ICMS, de modo que, furtada a energia antes da entrega a consumidor final, não ocorre o fato gerador do imposto, sendo impossível sua cobrança com base no valor da operação anterior, vale dizer, daquela realizada entre a empresa produtora e a distribuidora de energia.

### **(E) Doutrina específica sobre ICMS e furto de energia.**

A orientação grassada no acórdão recorrido está em harmonia com a doutrina majoritária.

Roque Antônio Carrazza leciona o seguinte:

#### **5.1.4. O “furto de energia elétrica”. Sua intributabilidade por meio de ICMS.**

*I* - Muito se tem discutido acerca da incidência de ICMS nos casos de *furto de energia elétrica*, nas modalidades conhecidas como *adulteração de medidores*, *“gato”* etc.

Mais: na hipótese de não haver tal incidência, perquire-se se isto ocorre exclusivamente no elo da cadeia onde se constatou o ilícito, ou sobre todo o processo de comercialização da energia, considerando-se que a empresa geradora é distinta da distribuidora, havendo entre ambas a celebração de contrato de compra e venda do produto.

Questiona-se, finalmente, se, no caso de o consumidor, autor da manobra fraudulenta, reconhecer o fato, celebrando com a distribuidora “termo de confissão de dívida e parcelamento”, o ICMS será devido sobre o total do valor confessado ou, pelo contrário, considerando que a energia elétrica não é fisicamente recuperável, este valor será havido como ressarcimento de custo - e, assim, não-sujeito à incidência do tributo.

*II - Como já demonstramos, para que haja incidência do ICMS Energia Elétrica é imprescindível ocorra uma operação jurídica com o consumidor final. Noutra giro: só há falar em nascimento do dever de pagar ICMS quando o fornecimento de energia elétrica decorrer de um negócio jurídico regular.*

*A contrario sensu, o ICMS deixa de ser devido nos casos em que a energia elétrica se perde, quer por razões físicas (“vazamentos” no sistema), quer por motivos de ordem criminal (*furto*). É que, inexistindo consumo regular, ausente está – pelo menos sob a óptica do Direito Tributário – qualquer operação relativa ao fornecimento de energia elétrica.*

Do exposto, temos que, havendo tais ocorrências, deixa de existir espaço jurídico para que se cogite, seja a que pretexto for, de nascimento da obrigação de recolher ICMS-Energia Elétrica.

Deveras, os eventos posteriores a tal “perda”, ainda que envolvam o ressarcimento dos prejuízos causados, não tem significação tributária – ou se preferirmos, absolutamente não tipificam o fato imponible (fato gerador “in concreto”) da exação em tela. Positivamente, não se está diante de operação jurídica de fornecimento de energia elétrica (ICMS, 13ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2009, pp. 272-273).

Sacha Calmon Navarro Coelho, em parecer à consulta formulada pela Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica-ABRADEE, respondeu o seguinte:

## **11. RESPOSTA AO QUESITO**

### **As perdas de energia elétrica estão sujeitas ao ICMS?**

Resposta: Absolutamente não, por isso que, no caso da energia elétrica, há apenas uma base de cálculo (concentração da incidência), que é a do preço da venda da energia ao consumidor ao final, como vimos de ver ao longo do parecer.

## JURISPRUDÊNCIA

Ao longo da cadeia produção (geração), transmissão em linha (ou transporte), distribuição por redes (teias) e consumo, há incidência do ICMS, com os agentes anotando o imposto das operações anteriores inerentes aos respectivos misteres, mas a cobrança do imposto dá-se somente na fase do consumo, quando a carga global do ICMS é repassada ao consumidor final (não cumulatividade). As tarifas levam em linha de conta os encargos fiscais, por dentro e por fora, nos custos da geração, do transporte (transmissão) e da distribuição, bem como uma estimativa de perdas técnicas e financeiras. Eis o resumo da questão. Juridicamente falando existe tão somente uma base de cálculo para a incidência da alíquota que grava o preço da energia posta à disposição do consumidor final, por força de lei (princípio da repercussão necessária). A autoridade administrativa não tem competência constitucional para inventar outra base de cálculo são matérias sob reserva de lei (princípio da obrigação *ex-lege*), como referem os autores, a jurisprudência e a legislação trazidas à baila. As perdas técnicas desde a geração da energia até o seu consumo são prejuízos, jamais valor acrescido, motivo pelo qual são indenizadas nas tarifas, sobre as quais incide o ICMS. É dislate inominável a pretensão de tributá-las; já houve a compensação delas no preço cobrado do consumidor final.

Por outro lado, as perdas financeiras decorrentes de fato de terceiros prejudicam as distribuidoras, subtraindo-lhes mercadoria vendável, ademais de sem recuperadas, quando descobertas as fraudes e roubos, momento em que ocorre a recuperação do faturamento e do ICMS (Parecer de 05.03.2001, em resposta a consulta da ABRADÉE).

Portanto, nada há para reformar no aresto recorrido. O ICMS não incide sobre a energia elétrica “perdida” (furtada) nas operações de transmissão e distribuição por absoluta intributabilidade em face da não ocorrência do fato gerador, que só se materializa com o consumo.

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

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO**

**SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 20110194395-2

**PROCESSO  
ELETRÔNICO**

**REsp  
1.306.356/PA**

Número Origem: 200630040604

PAUTA: 28082012

JULGADO: 28082012

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. ELIZETA MARIA DE PAIVA RAMOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : ESTADO DO PARÁ  
PROCURADOR : ELÍSIO AUGUSTO VELLOSO BASTOS E  
OUTRO(S)  
RECORRIDO : CENTRAIS ELÉTRICAS DO PARÁ SA CELPA  
ADVOGADO : CARLA MIRIAM FONSECA PINTO DE  
ALMEIDA E OUTRO(S)

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

## SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). JOSÉ ALOYSIO CAVALCANTE CAMPOS - PROCURADOR ESTADO, pela parte RECORRENTE: ESTADO DO PARÁ

## 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 recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque.”

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

(Ementa publicada no DJe de 04.09.2012).

TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL DA PRESTAÇÃO EFETIVA DOS SERVIÇOS COMO O DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL CONSOLIDADO. EMPRESA QUE ATUA EM MAIS DE UM MUNICÍPIO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.327.993 - PE (2012/0058164-3)

RELATOR	: MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA
RECORRENTE	: ARCONSULT CONSULTORIA E ASSESSORIA TÉCNICA LTDA
ADVOGADO	: RICARDO J L PRAGANA FILHO E OUTRO(S)
RECORRIDO	: MUNICÍPIO DE RECIFE
PROCURADOR	: HUMBERTO CABRAL VIEIRA DE MELO E OUTRO(S)

## EMENTA

TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL DA PRESTAÇÃO EFETIVA DOS SERVIÇOS COMO O DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL CONSOLIDADO. DL N. 406/1968 E LC N. 116/2003. CDA QUE NÃO CONTÉM TODOS OS ELEMENTOS DA OBRIGAÇÃO. EMPRESA QUE ATUA EM MAIS DE UM MUNICÍPIO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

– A Certidão de Dívida Ativa (CDA) é o título executivo dos créditos da Fazenda Pública, constituído pela própria Administração, mediante atividade administrativa plenamente vinculada, abrangendo o lançamento, a inscrição e a extração da dita Certidão, que instrumenta ou aparelha a execução fiscal; a CDA deve indispensavelmente trazer no seu próprio contexto todos os elementos da obrigação, entre os quais o seu legítimo credor ou ente tributante.

– No ISS, tributo municipal, o fato gerador ocorre no local da prestação do serviço, salvo se o prestador, não mantendo unidade de produção nesse local, realizar a prestação a partir da sua matriz, sediada em Município diverso, hipótese em que será a Municipalidade onde se acha instalada a sua direção-geral a competente para a exigência desse imposto.

– O contribuinte executado pode, em procedimento de exceção, obter a declaração de inexigibilidade de obrigação tributária, se a CDA que a instrumenta não revela a presença de todos os elementos desse dever jurídico, nos casos em que essa constatação é manifesta e reconhecida sem necessidade de instrução dilargada.

Recurso a que se dá provimento.

## 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, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque e em bloco. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin (Presidente) e Mauro Campbell Marques votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 28 de agosto de 2012(data do julgamento).

MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA, Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.327.993 - PE (2012/0058164-3)

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA:

Recurso especial interposto por Arconsult Consultoria e Assessoria Técnica Ltda. contra o acórdão de fls. 349-352, da 8ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Pernambuco, assim ementado:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. QUESTÕES QUE DEMANDAM DILAÇÃO PROBATÓRIA. **1.** Agravo de instrumento interposto contra decisão que indeferiu a exceção de pré-executividade apresentada pela parte agravante em sede de Execução Fiscal. **2.** No que pertine à admissibilidade de exceção de pré-executividade em sede de execução fiscal, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 393 (DJe de 07/10/2009), dispondo que *‘A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória’*. **3.** A demonstração da *ilegitimidade ativa* do Município do Recife demandaria, em sede de pré-executividade, a *prova cabal*, fora de dúvidas, de que todas as receitas glosadas dizem respeito a serviços prestados em outros municípios. **4.** Todavia, não é possível extrair essa conclusão dos elementos probatórios constantes dos autos e, nesse panorama – que denota incerteza fática quanto ao local em que prestados *todos* os serviços glosados – exsurge processualmente inviável o manejo da pré-executividade. **5.** De resto, a eventual existência de serviços prestados a municípios outros que não Recife, conquanto suscetível, por óbvio, de afastar *parte* da autuação, não tem o condão de elidir a certeza e/ou liquidez do título, exatamente por tratar de questão que demanda o *prévio exame, com a correspondente dilação probatória, do local da prestação de serviços*. **6.** Agravo improvido, à unanimidade.”

O Tribunal de origem conheceu dos embargos de declaração “para fins de prequestionamento, porém” negou-lhes “provimento” (fl. 63), possuindo o acórdão respectivo a seguinte ementa:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. **1.** A decisão embargada, clara por seus próprios termos, consignou que, no agravo de instrumento subjacente, a agravante, ora embargante, sustentou o cabimento da exceção de pré-executividade alegando ausência de condição da ação. **2.** Deveras, a embargante suscitou a ilegitimidade ativa do Município do Recife, ao argumento de que este estaria exigindo tributo relativo a serviços prestados fora do seu território. **3.** Nesse panorama, a decisão embargada fixou, inicialmente, a admissibilidade da exceção de pré-executividade em sede de execução fiscal, desde que relativamente a matérias conhecíveis de ofício, que não demandem dilação probatória, nos termos da Súmula nº 393, do STJ. **4.** No mérito, o acórdão embargado consignou que *‘a demonstração da ilegitimidade ativa do Município do Recife demandaria, em sede de pré-executividade, a prova cabal, fora de dúvidas, de que todas as receitas glosadas [pela autuação fiscal que deu origem à cobrança executiva] dizem respeito a serviços prestados em outros municípios’*. **5.** Concluiu-se, pois, que mesmo tendo restado evidenciada nos autos a prestação de serviços envolvendo atividades realizadas em mais de um Município, essa circunstância, não obstante possa, em tese (e de modo absolutamente dependente de instrução probatória), conduzir ao afastamento de parte da autuação, não tem o condão de elidir, em sede de pré-executividade, a certeza e/ou a liquidez do título executivo, haja vista a ausência de provas nos autos de que *‘tais serviços tenham sido efetivamente contratados ou executados com base na estrutura funcional da filial de São Lourenço da Mata, e não com base na sede de Recife’*. **6.** Nesse contexto, a discussão sobre se todos ou se apenas parte dos serviços foram prestados no Município do Recife não altera as conclusões do julgado embargado, uma vez que a verificação dessa circunstância, em qualquer caso, demanda dilação probatória incabível em sede de pré-executividade. **7.** Assim, exatamente porque a discussão diz respeito do local da prestação de serviços demanda dilação probatória, *não cabe exceção de pré-executividade para desconstituir* o título executivo corporificado na Certidão da Dívida Ativa, a qual, como cediço, goza de presunção tanto de *certeza* quanto de *liquidez*. **9.** Aclaratórios improvidos, à unanimidade” (fl. 60).

## JURISPRUDÊNCIA

Sustenta a recorrente que “o acórdão reconheceu que parte dos serviços *foram prestados* fora do Recife, fato este que, evidenciando a *ilegitimidade ad causam* do Município para a tributação dessa parcela dos serviços, implica, igualmente, na conclusão de que foram incluídos no lançamento fiscal, sob uma única rubrica e montante, valores indevidos ao ente municipal, invalidando-se, insofismavelmente, o lançamento fiscal em análise” (fl. 77).

Afirma que a questão federal em evidência diz respeito à interpretação do art. 12 do Decreto-Lei n. 406/1968 e invoca divergência com julgados do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (fl. 81) e desta Corte (fls. 87-92) sobre a competência para realizar a cobrança do ISS e sobre a invalidade de um único lançamento.

O Município de Recife – PE apresentou contrarrazões (fls. 113-130), e o especial não foi admitido na origem (fls. 135-138), tendo seguimento por força da decisão de fl. 183, que proveu o respectivo agravo.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.327.993 - PE (2012/0058164-3)

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL DA PRESTAÇÃO EFETIVA DOS SERVIÇOS COMO O DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL CONSOLIDADO. DL N. 406/1968 E LC N. 116/2003. CDA QUE NÃO CONTÉM TODOS OS ELEMENTOS DA OBRIGAÇÃO. EMPRESA QUE ATUA EM MAIS DE UM MUNICÍPIO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

– A Certidão de Dívida Ativa (CDA) é o título executivo dos créditos da Fazenda Pública, constituído pela própria Administração, mediante atividade administrativa plenamente vinculada, abrangendo o lançamento, a inscrição e a extração da dita Certidão, que instrumenta ou aparelha a execução fiscal; a CDA deve indispensavelmente trazer no seu próprio contexto todos os elementos da obrigação, entre os quais o seu legítimo credor ou ente tributante.

– No ISS, tributo municipal, o fato gerador ocorre no local da prestação do serviço, salvo se o prestador, não mantendo unidade de produção nesse lo-

cal, realizar a prestação a partir da sua matriz, sediada em Município diverso, hipótese em que será a Municipalidade onde se acha instalada a sua direção-geral a competente para a exigência desse imposto.

– O contribuinte executado pode, em procedimento de exceção, obter a declaração de inexigibilidade de obrigação tributária, se a CDA que a instrumenta não revela a presença de todos os elementos desse dever jurídico, nos casos em que essa constatação é manifesta e reconhecida sem necessidade de instrução dilargada.

Recurso a que se dá provimento.

## VOTO

### **O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA (Relator):**

Nas razões do seu apelo nobre, pretende a recorrente a reforma do acórdão *a quo* ao argumento de que o Município de Recife – PE não tem legitimidade para a cobrança integral dos créditos de ISS constantes do título executivo fiscal (CDA), uma vez que parte dos serviços foram prestados em outros municípios, por isso aduz a nulidade da CDA por ausência de certeza e liquidez.

Quanto ao ponto, veja-se o que consignou a Corte de origem:

“Conclui-se, pois, que mesmo tendo restado evidenciada nos autos a prestação de serviços envolvendo atividades realizadas em mais de um Município, essa circunstância, não obstante possa, em tese (e de modo absolutamente dependente de instrução probatória), conduzir ao afastamento de parte da autuação, não tem o condão de ilidir, em sede de pré-executividade, a certeza e/ou a liquidez do título executivo, haja vista a ausência de provas nos autos de que tais serviços tenham sido efetivamente contratados ou executados com base na estrutura funcional da filial de São Lourenço da Mata, e não com base na sede de Recife” (fl. 62).

Do trecho acima transcrito, constata-se que o acórdão recorrido assentou a evidência da prestação de serviços em mais de um município, sendo que

## JURISPRUDÊNCIA

essa afirmação da egrégia Corte pernambucana basta, por si só, para elidir a higidez jurídica da CDA, uma vez que esse título deve, sempre, espelhar situação objetiva de obrigação tributária devidamente acertada nas instâncias administrativas do lançamento.

Essa conclusão decorre inevitavelmente da adstrição da administração à legalidade tributária, tema sobre o qual o magistério da doutrina e da jurisprudência são acordes, em prezável coincidência de pontos de vista jurídicos; como corolário desse entendimento, pode-se afirmar que não cabe à municipalidade (nem a nenhum credor tributário) cobrar do contribuinte nada além do que efetivamente lhe corresponde como obrigação, devendo a CDA espelhar fielmente o valor do crédito e os demais elementos que configuram a obrigação e a instrumentam no título executivo.

A orientação do Superior Tribunal de Justiça, a respeito do lugar da ocorrência do fato gerador do ISS, para o efeito de definir a municipalidade tributante (um dos elementos da obrigação), é firme no sentido de afirmar que esse lugar é o da prestação do serviço, como se vê nestas paradigmáticas decisões, adotadas, por sinal, em julgamento submetido à sistemática dos recursos repetitivos, em concordância com a diretriz anteriormente estabelecida:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. SUJEITO ATIVO. FATO GERADOR. MUNICÍPIO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. ENTENDIMENTO FIRMADO NO JULGAMENTO DO RESP 1.117.121/SP MEDIANTE UTILIZAÇÃO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 08/2008 DO STJ. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA. VIOLAÇÃO À CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA.

1. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que o ISS, na vigência do Decreto 406/1968, é devido ao Município em que o serviço é efetivamente prestado, e não àquele onde se encontra sediado o estabelecimento prestador.

2. Orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.117.121/SP, sujeito ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC).

[...]” (AgRg no AREsp 101.835/GO, Ministro Herman Benjamin, DJe de 24.4.2012).

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. COMPETÊNCIA. MUNICÍPIO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE FIM.

1. Cinge-se a controvérsia em saber qual Município é titular do crédito de ISSQN: o Município de Cariacica, onde é prestado o serviço desenvolvido pelo contribuinte (lavanderia); ou o Município de Vitória, local da filial administrativa da empresa (captação de clientela, entrega da mercadoria e pagamento).

2. Considera-se como local do estabelecimento prestador a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica.

3. No presente caso, o Município de Vitória (recorrente) não é o local da prestação de serviços, mas sim onde se executam as atividades de captação da clientela (atividade meio). Portanto, não pode o recorrente ser o beneficiário do tributo.

4. A jurisprudência do STJ afirma que, ‘envolvendo a atividade, bens e serviços, a realidade econômica que interessa ao Direito Tributário impõe aferir o desígnio final pretendido pelo sujeito passivo tributário, distinguindo-se a atividade meio, da atividade fim, esta última o substrato da hipótese de incidência.’ (REsp. 805.317, Rel. p/ácórdão Min. Luiz Fux, DJ17.8.2006).

5. Agravo regimental improvido” (AgRg no REsp. 1.251.753/ES, Ministro Humberto Martins, DJe de 27.9.2011).

É bem verdade que a LC n. 116/2003 alterou o sistema de cobrança do ISS, para dar como competente para a sua exigência o município sede (domicílio) do prestador dos serviços, mas somente quando não houvesse, nos locais de realização efetiva das atividades, unidade produtiva do mesmo prestador, ou seja, quando o serviço fosse prestado a partir da sua matriz ou sede, o que não é a hipótese dos autos, como foi consignado no acórdão recorrido.

Veja-se o que estatui a LC n. 116/2003:

## JURISPRUDÊNCIA

“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: (LC 123, de 2006).

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;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferropo, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º – No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º – No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º – Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

## JURISPRUDÊNCIA

Art. 4º – Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.”

Aproveito a oportunidade deste julgamento, para reafirmar que o título executivo da Fazenda Pública (CDA) deve trazer no seu contexto todos os elementos configuradores da obrigação do contribuinte, entre os quais se inclui, por óbvio, o titular ou credor da prestação pecuniária (ente tributante), sendo fora de dúvida que esse dado é elementar da validade da CDA. Se assim não se entender – diz-se isso apenas para argumentar –, o processo de execução fiscal seria igual a uma ação ordinária de cobrança de dívida, na qual todos os elementos da obrigação podem ser revelados no trâmite do processo, mediante atividade probatória ampla.

No processo de execução fiscal, pelo contrário, como já frisei, todos os elementos da obrigação são previamente constituídos e expressos na CDA, orientando a doutrina e a jurisprudência que, ausente qualquer desses elementos, tem-se a imprestabilidade executória do título, o que pode ser reconhecido em cognição sumária de pré-executividade, por não se exigir dilação probatória; consigno, mas apenas como *en passant*, que, sendo a CDA falta de qualquer dos seus dados configuradores, o controle da sua inexecutividade pode ser exercido até mesmo por meio do mandado de segurança.

Com essa fundamentação, voto pelo provimento do recurso, para declarar a inexigibilidade da CDA, tal como está emitida, mas evidentemente sem prejuízo de que a administração, mediante atividade administrativa regular, promova novo lançamento, nova inscrição do seu crédito em Dívida Ativa e a expedição de nova CDA.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA



## JURISPRUDÊNCIA

### 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, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque e em bloco.”

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

(Ementa publicada no DJe de 04.09.2012).

### **COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. DECLARAÇÃO EM DCTF. PEDIDO DE REVISÃO DO LANÇAMENTO. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL.**

REEXAME NECESSÁRIO CÍVEL Nº 0010629-40.2012.404.9999/  
PR

RELATOR : Juiz Federal LUIZ CARLOS CERVI

PARTE AUTORA : GRANJA ECONOMICA AVICOLA LTDA/

ADVOGADO : Humberto Bergmann Avila e outros

PARTE RE' : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

PROCURADOR : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

REMETENTE : JUIZO DE DIREITO DA 1A VARA CIVEL DA COMARCA DE CASTRO/PR

### EMENTA

EXECUÇÃO FISCAL. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO. PRESCRIÇÃO.

O procedimento administrativo de revisão do lançamento, porquanto causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, impede o decurso do prazo prescricional, que só começa a correr após a notificação de sua decisão final.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar provimento à remessa oficial, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte

integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 11 de setembro de 2012.

REEXAME NECESSÁRIO CÍVEL Nº 0010629-40.2012.404.9999/  
PR

RELATOR	: Juiz Federal LUIZ CARLOS CERVI
PARTE AUTORA	: GRANJA ECONOMICA AVICOLA LTDA/
ADVOGADO	: Humberto Bergmann Avila e outros
PARTE RE'	: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
PROCURADOR	: Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional
REMETENTE	: JUízo DE DIREITO DA 1A VARA CIVEL DA COMARCA DE CASTRO/PR

### RELATÓRIO

Trata-se de remessa oficial de sentença que, julgando procedentes os embargos à execução fiscal opostos por GRANJA ECONÔMICA AVÍCOLA LTDA., extinguiu o feito executivo sob o fundamento de que os créditos tributários foram atingidos pela prescrição, com base no art. 156, V, do CTN e *c/c* art. 269, IV, do CPC.

## JURISPRUDÊNCIA

Intimada da sentença em 08-06-2010, a União Federal interpôs apelação somente em 22-10-2010, pelo que o recurso não foi conhecido, por intempestivo (fl. 627).

Por força da remessa oficial, vieram os autos a este Tribunal.

É o relatório.

### VOTO

Cumpre, inicialmente, um breve relato dos fatos.

Em maio de 1993, a embargante GRANJA ECONÔMICA AVÍCOLA LTDA., ajuizou uma ação ordinária declaratória negativa de débito com pedido de compensação com outros tributos federais (fls. 41/46), que tramitou, inicialmente sob o n.º 134/93, no juízo estadual da Comarca de Castro/PR, visando à declaração da inconstitucionalidade do FINSOCIAL no percentual excedente a 0,5%, bem como compensar os valores pagos a maior.

O juiz estadual declarou-se incompetente (fl. 163), tendo os autos sido encaminhados para a 3ª Vara Federal de Curitiba/PR, onde foram processados sob o n.º 94.0000.308.0, e após regular trâmite em 1º, 2º e superior instâncias, restou reconhecido em favor da embargante (trânsito em julgado em 29-04-1998 - fl. 226) o direito de ser ressarcida dos valores recolhidos a maior do que a alíquota 0,5% a título do FINSOCIAL e compensar com débitos devidos à COFINS.

Com base nisso, a autora, por sua conta e risco, procedeu à compensação dos créditos de FINSOCIAL com débitos de COFINS relativos à competência dos exercício de 1998 e 1999, e entre estas as competência de jan, fev e março de 1999 (DCTFs - fls. 96/98), cujos valores compensados nestes competências, são objeto da execução ora apensada e objeto destes embargos.

Depreende-se que tais lançamentos não restaram expressamente homologados pelo fisco, lhe dispondo o direito de lançar a diferença acaso existente.

Em decorrência destes fatos, inaugurou-se um fato suspensivo do prazo prescricional, no momento em que a Receita Federal do Brasil, em 29/ julho/1999, instaurou procedimento de diligência fiscal (fls.332 e seguintes) para auditar se houve a correta compensação dos valores.

Constatada a divergência dos valores compensados a maior, a RFB através do MEMORANDO n. 215/99 (fl.364) de 06/agosto/1999, determinou a abertura de Processo de Acompanhamento Judicial n. 10.980.009226/93-14, em desfavor da embargante.

Com a emissão em 16/11/2000, de aviso de cobrança administrativa domiciliar, fls. 465 e seguintes, foi a embargante devidamente intimada, em data de 13/08/2001 (doc.fl.517), na pessoa de seu sócio gerente Sr. Eltso Okko Kijinga, conforme documento de intimação de nº. 004-2001 (fl.516), tendo a embargante, em data de 12/07/2004 (fl.518) se manifestado em contrariedade à cobrança, sendo da decisão intimada em 14/02/2005 (fls.519/520), e novamente notificada através da comunicação 314/2006 (fl.521) de que poderia, a contar da data do recebimento do AR/EBCT (13/10/2006 -fl.522), aditar a impugnação no prazo de 30 dias.

Como se vê, o caso trata de lançamento por homologação no qual o contribuinte declarou o débito de CONFINS mediante DCTF, e efetuou, por sua conta e risco, a compensação desse débito com créditos de FINSOCIAL e de base de cálculo negativa de CSLL (fls. 96-98), tendo o FISCO, posteriormente, entendido que os valores pagos foram a menor, porquanto os créditos de FINSOCIAL seriam insuficientes para extinguir os débitos de COFINS, procedendo à sua cobrança.

Pois bem, o magistrado *a quo* corretamente assentou na sentença (fls. 557-565) que o prazo prescricional iniciou na data do vencimento dos débitos

## JURISPRUDÊNCIA

declarados na DCTF. Assim, uma vez que os débitos eram de jan. a março de 1999 (fls. 96-98), os vencimentos ocorreram de fev. a abril de 1999, tendo dessa data iniciado o prazo prescricional (*v.g.* REsp n.º 1.120.295-SP - 1ª Seção - unânime - Rel. Min. Luiz Fux - DJe 21-05-2010). Contudo, não se operou a prescrição, pois a contar do ano de 1999 ocorreram fatos que suspenderam a prescrição, até meados do ano 2006, como se explicitou anteriormente.

Nesse tipo de lançamento, ou seja, auto-lançamento, e ainda no qual há o pagamento parcial do débito, o prazo prescricional é o do art. 150, § 4º, bem como, havendo procedimento administrativo, não há que se falar em decadência, pois o lançamento já foi feito, tampouco em prescrição, pois está só inicia após a notificação da decisão final administrativa, haja vista que suspende a exigibilidade do crédito durante sua tramitação (CTN, art. 151, III *c/c* art. 174, *caput* - Nesse sentido: RE n.º 93749-RJ - 1ª T. - unânime - Rel. Min. Néri da Silveira - DJ 02-04-1982; ERE n.º 94.462-SP - Pleno - unânime - Rel. Min. Moreira Alves - DJ 17-12-1982).

Assim, instaurado o Procedimento Administrativo de Inscrição em Dívida Ativa n.º 10940.500964/2002-67 em 23-11-2000 (fls. 512-513), que trata especificamente do período de apuração de COFINS de jan. a março 1999, restou suspensa a exigibilidade do crédito tributário, de modo que somente com a conclusão do procedimento administrativo-fiscal, em 29-06-2007 (fl. 113), é que ocorreu a constituição definitiva do crédito tributário, começando, então, a correr o prazo prescricional.

Dessarte, ajuizada a execução fiscal em 07-11-2007, não há que se falar em prescrição do crédito tributário.

Invertida a sucumbência, condeno a embargante, GRANJA ECONÔMICA AVÍCOLA LTDA, no pagamento das custas. Deixo de fixar honorários advocatícios, porquanto já incluídos na execução em percentual sobre a CDA.

Ante o exposto, voto por dar provimento à remessa oficial.

Juiz Federal LUIZ CARLOS CERVI

Relator

(Ementa disponibilizada no DE da Justiça Federal da 4ª Região, divulg. 19.09.2012, p. 23/24).

Decisões monocráticas

**ICMS. MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA DE ÁGUA E ENERGIA ELÉTRICA. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE. OBJETIVIDADE DA FALTA FISCAL.**

RECURSO ESPECIAL nº 1299019 - RJ (2011/0301068-2)

RELATOR : MIN. BENEDITO GONÇALVES

RECORRENTE : POSADAS DO BRASIL LTDA

ADVOGADOS : MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)

: EMMANUEL BIAR DE SOUZA

: HUMBERTO LUCAS MARINI

RECORRIDO : ESTADO DO RIO DE JANEIRO

PROCURADOR : FLÁVIO GUIMARÃES GONÇALVES E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA POR INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 136 DO CTN. RESPONS-

BILIDADE OBJETIVA. ART. 112 DO CTN. INAPLICABILIDADE. INEXISTÊNCIA DE DÚVIDA QUANTO À APLICAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 98/STJ. MULTA PROCESSUAL AFASTADA. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO. DECISÃO

Trata-se de recurso especial interposto por Posadas do Brasil Ltda., com fulcro nas alíneas a, b e c do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, o qual negou provimento a agravo regimental para manter, *in totum*, decisão monocrática assim emendada (fl. 212):

DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. Embargos de devedor oferecidos por contribuinte executado por multa aplicada em razão de falta de escrituração de recolhimento de ICMS (Lei Estadual 2.657/96, art. 59, XIII).

1. O dispositivo legal que prevê multa pela falta de escrituração de recolhimento de ICMS não fere o art. 150, IV, da Constituição Federal. Precedentes deste Tribunal.

2. A simples inobservância da obrigação tributária acessória a converte em principal, ex vi do art. 113, § 3º, do CTN.

3. Ocioso ter agido de boa-fé o contribuinte, eis que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente, salvo disposição em contrário, como disposto no art. 136 do CTN.

4. Ausência de violação aos princípios da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade quando a forma de cálculo da multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória decorre diretamente de lei.

5. Apelo manifestamente improcedente, ao qual se nega seguimento.

Os embargos de declaração foram rejeitados, com imposição de multa, conforme ementa de fl. 243.

No apelo especial (fls. 256-273), a parte recorrente alega, preliminarmente, violação do art. 535 do CPC, ao argumento de que a Corte local não se manifestou sobre pontos importantes para o deslinde da controvérsia. Quanto ao juízo de reforma, além de dissídio jurisprudencial, aduz ofensa aos arts.

100, 112, 136, 138 e 146 do CTN e 538, parágrafo único, do CPC. Para tanto, defende que:

i) o descumprimento da obrigação acessória, relativa à falta de escrituração das notas fiscais de entrada de ICMS, referente ao fornecimento de água e à coleta de esgoto, não decorreu de má-fé da contribuinte, nem causou prejuízo ao erário, já que o tributo foi devidamente recolhido, razão por que deve ser mitigada a responsabilidade prevista no art. 136 do CTN; ii) a única prejudicada pela falta de escrituração foi a própria contribuinte, pois deixou de aproveitar os respectivos créditos;

iii) a multa na razão de 7% sobre a operação de entrada não registrada é desproporcional, devendo ser aplicada punição mais branda, nos termos do art. 112 do CTN, já que a legislação estadual prevê multas com valores fixos e módicos para o descumprimento de outros deveres acessórios; e

iv) os aclaratórios aviados na origem não tinham caráter protelatório, devendo ser afastada a multa processual cominada.

Contrarrrazões às fls. 346-357.

O recurso especial subiu por força de decisão exarada nos autos do Ag 1.148.005/RJ.

É o relatório. Passo a decidir.

Inicialmente, extrai-se dos autos que a Corte a quo empregou fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia, dispensando, portanto, qualquer integração à compreensão do que fora por ela decidido.

Nessa esteira, depreende-se que o acórdão recorrido reconheceu a legitimidade da imposição da multa pelo descumprimento de obrigação acessória, independentemente de boa-fé ou prejuízo ao erário. Além disso, consignou que a multa a ser aplicada para a falta de escrituração dos recolhimentos de ICMS está especificada pela legislação estadual. Veja-se (fl. 229):

A sanção aplicada à apelante em nada se assemelha a confisco, sendo apenas e tão somente instrumentado de coerção, instituído pelo art. 59, XIII, da Lei Estadual 2.657/96, a fim de dar eficácia ao comando legal no sentido da escrituração dos recolhimentos de ICMS. Na verdade, objetiva dotar o Fisco de mecanismos de eficácia de sua função fiscalizadora e de combate à sonegação. Nisso não se pode ver qualquer intento confiscatório, portanto, qualquer

incompatibilidade com o art. 150, IV, da Constituição da República. A propósito, o dispositivo da lei estadual teve sua constitucionalidade reconhecida difusamente por esta Corte, como se destaca do julgado a seguir:

[...]

Prevê o art. 113, § 3º, do Código Tributário Nacional que a obrigação acessória se converte em principal - relativamente à penalidade pecuniária - pelo simples fato de sua inobservância, o que houve na hipótese.

Ter agido de boa-fé não importa qualquer modificação na penalidade, uma vez que o CTN dispõe em seu art. 136 que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente, salvo disposição em contrário. O mesmo se pode dizer quanto a ser a única prejudicada com ao alegado equívoco já que, tendo recolhido o tributo, no caso, ICMS, ficou impossibilitada de se utilizar dos créditos a que teria direito se tivesse havido escrituração. Em tais circunstâncias, nada inquina o crédito representado na Certidão da Dívida Ativa que aparelha a execução fiscal, não havendo falar em desrespeito aos princípios da isonomia e da razoabilidade ou proporcionalidade.

Afasto, pois, a alegada infringência ao art. 535 do CPC. No que tange ao juízo de reforma, registro, de pronto, que não é possível conhecer do presente recurso especial pela alínea b do permissivo constitucional, na medida em que o recorrente não apontou qual o ato de governo local julgado válido pelo acórdão recorrido e que ora é contestado em face de lei federal. Frise-se que auto de infração não constitui ato de governo, mas, sim, ato administrativo vinculado.

Da mesma forma, também não é possível conhecer apelo nobre pela alínea c, na medida em que o recorrente não logrou demonstrar o indicado dissídio jurisprudencial a esse respeito, nos moldes preconizados pelo art. 225, §§ 1º e 2º, do RISTJ.

Com efeito, o recorrente deixou de realizar o cotejo analítico entre os acórdãos em comparação, com a demonstração dos trechos que eventualmente os identificassem, limitando-se a mera transcrição de ementas, o que insuficiente à comprovação do dissídio jurisprudencial invocado.

Nesse sentido, os seguintes precedentes: AgRg no REsp 1.233.908/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, Dje 23/11/2011; REsp

1.285.038/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/11/2011; entre outros.

Ademais, a mera leitura das ementas colacionadas revela a falta de similitude fática entre os acórdãos confrontados.

Quanto ao mérito, observa-se que o acórdão recorrido merece ser mantido.

A atribuição de responsabilidade pelo cometimento de infração tributária, nos termos do art. 136 do CTN, porquanto objetiva, independe de verificação da intenção do agente ou de dano ao erário.

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. ILÍCITO. DECLARAÇÃO INCORRETA DE MERCADORIA IMPORTADA. MULTA. INEXISTÊNCIA DE LACUNA LEGISLATIVA, DÚVIDA, EXAGERO OU TERATOLOGIA. EXCLUSÃO PELO JUDICIÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

6. O Judiciário não pode excluir a multa tributária ao arrepio da lei. A ausência de má-fé do contribuinte e de dano ao Erário é irrelevante para a tipificação da conduta e para a exigibilidade da penalidade (art. 136 do CTN). [...] (REsp 1.251.664/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 08/09/2011).

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO CONFIGURAÇÃO. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 9º, I, E 97, I, DO CTN. REPETIÇÃO DE DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. APRECIACÃO VEDADA EM RECURSO ESPECIAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 136 DO CTN. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. INEXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA LOCAL E REITERAÇÃO DA CONDUTA. IMPOSSIBILIDADE DE MITIGAÇÃO DA PENALIDADE. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESTA PARTE, IMPROVIDO (REsp 753.562/MG, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 02/02/2010). TRIBUTÁRIO. TRÂNSITO ADUANEIRO. ROMPIMENTO DO LACRE DO CAMINHÃO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. INEXISTÊNCIA. AUSÊNCIA DE

PREQUESTIONAMENTO. INFRAÇÃO. COMUNICAÇÃO TARDIA. REINCIDÊNCIA. PENALIDADE.

[...]

3. “A eventual boa-fé do autuado ou ausência de dano ao erário não caracteriza a infração, conforme o art. 136 do CTN” (REsp n. 824.050/PR, Relator para Acórdão Ministro José Delgado, DJ 26.10.2006). [...] (REsp 499.574/RS, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ 31/05/2007).

É bem verdade que a jurisprudência desta Corte Superior, com supedâneo no art. 112 do CTN, admite a exclusão ou abrandamento da penalidade por infração nos casos de dúvida quanto à aplicação da lei tributária acerca das questões elencadas nos incisos do aludido artigo de lei, dentre elas, a capitulação legal do fato e à natureza da penalidade aplicada, ou a sua graduação.

Ocorre que, no caso do autos, não subsiste dúvida quanto a essas premissas, já que perfeitamente identificada a infração imputada, relativa à falta de escrituração do ICMS relativo às operações de entrada, e a penalidade a ela estabelecida pela legislação estadual, razão por que inaplicável o art. 112 do CTN à hipótese vertente. A esse respeito: TRIBUTÁRIO. DIMOB. ATRASO NA ENTREGA. MULTA. ART. 57 da MP 2.158-35/2001. MÊS A MÊS. ART. 112 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

[...]

6. A interpretação mais benéfica ao acusado ocorre, na seara tributária, apenas “em caso de dúvida”, conforme expressamente disposto no art. 112 do CTN, inaplicável, o que não sucedeu. [...] (REsp 1.248.445/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/08/2011, DJe 05/09/2011).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. COOPERATIVA SUJEITA À LIQUIDAÇÃO. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA E DOS JUROS MORATÓRIOS. APLICAÇÃO ANALÓGICA DA LEI DE FALÊNCIAS. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

4. As obrigações tributárias acessórias não podem ser criadas ou extintas via processo analógico (artigo 112 do CTN, verbis: A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação). [...] (AgRg no REsp 999.134/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 21/09/2009).

“RECURSO ESPECIAL. ART. 105, III, ALÍNEAS “A” E “C”, DA CF. ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROMOÇÃO DE VENDAS. DISTRIBUIÇÃO GRATUITA DE PRÊMIOS. OPERAÇÃO ASSEMELHADA AO VALE BRINDE. AUTORIZAÇÃO DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. ART. 1º, DA LEI Nº 5.678/71. INAPLICABILIDADE DO ART. 112, DO CTN.

[...]

“Não havendo divergência acerca da interpretação da lei tributária, o art. 112 do CTN não pode ser aplicado. Precedentes do STJ: REsp 9.571/RJ e REsp 41.928/SP.” (Resp nº 178.427/SP, Rel. Min. Adhemar Maciel, DJU de 7.12.98). Decisão unânime (REsp 236.728/CE, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ 01/08/2000) TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MULTA FISCAL. COBRANÇA DE EMPRESA CONCORDATÁRIA: POSSIBILIDADE. RECURSO IMPROVIDO.

I - É legítima a cobrança de multa fiscal em face de empresa em concordata.

II - A interpretação benigna, prevista no art. 112 do CTN, pressupõe a existência de dúvida objetiva na exegese da legislação fiscal. Não havendo divergência acerca da interpretação da legislação tributária, o art. 112 do CTN não pode ser aplicado.

III - Precedentes do STJ: REsp n. 9571/RJ e REsp n. 41928/SP.

IV - Recurso especial conhecido e improvido, “confirmando-se” o acórdão proferido pela Corte de segundo grau (REsp 178.427/SP, Rel. Ministro Adhemar Maciel, Segunda Turma, DJ 07/12/1998).

Em verdade, a insurgência do recorrente diz respeito à validade do critério estabelecido pela legislação estadual para a quantificação da multa comina-

## JURISPRUDÊNCIA

da para a infração em comento (7% sobre o valor da operação), porquanto supostamente desarrazoada, configurando confisco, o que denota a natureza constitucional da controvérsia.

No que tange à multa processual aplicada, melhor sorte socorre ao recorrente, na medida em que o embargos declaratórios manejados na origem tiveram por escopo o prequestionamento de dispositivos legais e de teses jurídicas suscitadas no presente recurso especial, motivo por que é de rigor a aplicação, na espécie, da Súmula 98/STJ.

Ante o exposto, com fundamento no art. 557, 1º-A, do CPC, dou parcial provimento ao recurso especial, apenas para afastar a multa aplicada com base no art. 538, parágrafo único, do CPC.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 05 de setembro de 2012.

MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

Relator

(Decisão monocrática disponibilizada no DE de 10.09.2012).

### **PAPEL PLASTIFICADO DESTINADO À ENCADERNAÇÃO DE LIVROS E CADERNOS. PRODUTOS ALCANÇADOS PELA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL.**

APELAÇÃO/REEXAME      NECESSÁRIO      Nº      0004403-77.2001.4.03.6104/SP 2001.61.04.004403-2/SP

RELATORA : Desembargadora Federal REGINA COSTA

APELANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : FERNANDO NETTO BOITEUX E ELYADIR FERREIRA BORGES

APELADO : QUEBECOR WORLD SAO PAULO S/A

ADVOGADO : GUILHERME CEZAROTI e outro

REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 2 VARA DE SANTOS > 4ªSSJ  
> SP

## DECISÃO

Vistos.

Trata-se de mandado de segurança impetrado em 09.08.2001, por QUEBECOR WORLD SÃO PAULO S.A, contra ato do INSPETOR DA ALFÂNDEGA DO PORTO DE SANTOS, com pedido liminar, objetivando assegurar a realização do desembaraço aduaneiro de 198.000 (cento e noventa e oito mil) folhas de papel plastificado para encadernação, sem o recolhimento do II e do IPI, porquanto entende fazer jus à imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal (fls. 02/10).

À inicial foram acostados os documentos de fls. 11/43.

A Autoridade Impetrada prestou informações às fls. 98/105.

O pedido liminar foi deferido (fls. 107/109).

O Ministério Público Federal opinou pelo regular prosseguimento do feito (fls. 123/129).

O MM. Juízo *a quo* julgou procedente o pedido, concedendo a segurança (fls. 131/135).

Sentença submetida a reexame necessário.

A União Federal interpôs, tempestivamente, recurso de apelação, para requerer a reforma integral da sentença (fls. 152/158).

Com contrarrazões (fls. 161/166), subiram os autos a esta Corte.

O Ministério Público Federal opinou pelo improvimento do recurso (fls. 169/173).

Feito breve relatório, decido.

Nos termos do § 1º-A, do art. 557, do Código de Processo Civil, o Relator está autorizado, por meio de decisão monocrática, a dar provimento ao recurso, se a decisão recorrida estiver em manifesto confronto com súmula ou com

## JURISPRUDÊNCIA

a jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal ou de Tribunal Superior.

Prescreve o art. 150, VI, d, da Constituição Federal, *in verbis*:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”

Prestigia esta imunidade diversos valores: a liberdade de comunicação, a liberdade de manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística, científica, visando ao acesso à informação e à difusão da cultura e da educação, bem como o direito exclusivo dos autores de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar (arts. 5º, IV, IX, XIV, XXVII, 205, 215 e 220).

Desse modo, considerando o espírito e a finalidade da norma constitucional, forçoso concluir que o papel está abrangido pela imunidade do art. 150, VI, d, uma vez que é utilizado no processo de impressão de livros e integra-se no produto final.

Sobre o assunto, em trabalho dedicado ao tema das imunidades tributárias, graftei:

(...)

A imunidade conferida aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão classifica-se como de caráter político e incondicionada: mas,

diversamente das imunidades anteriormente estudadas, reveste-se de natureza objetiva.

Em razão disso, não há dúvida de que estão livres aqueles itens da exigência dos impostos que recairiam nas operações e prestações que os tenham por objeto- Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Circulação de Mercadorias, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Serviços” (Imunidades Tributárias - Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, São Paulo, Malheiros, 2001, p. 186-187).

Desse modo, entendo que a imunidade em tela abrange o papel destinado à confecção das capas de livros, sendo de rigor a manutenção da sentença.

No mesmo sentido, é o entendimento do Egrégio Supremo Tribunal Federal:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PAPEL: FILMES DESTINADOS À PRODUÇÃO DE CAPAS DE LIVROS. C.F., art. 150, VI, d. I. - Material assimilável a papel, utilizado no processo de impressão de livros e que se integra no produto final - capas de livros sem capa-dura - está abrangido pela imunidade do art. 150, VI, d. Interpretação dos precedentes do Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, nos RREE 174.476/SP, 190.761/SP, Ministro Francisco Rezek, e 203.859/SP e 204.234/RS, Ministro Maurício Corrêa. II. - R.E. conhecido e improvido”.

(2ª T., RE 392221/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 18.05.04, CARLOS VELLOSO, DJ 11.06.04).

Por oportuno, destaco que a matéria em apreço restou sumulada pelo Pretório Excelso, nos seguintes termos:

## JURISPRUDÊNCIA

“Súmula 657: A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”;

Por fim, registro ser essa também a orientação da Sexta Turma desta Corte:

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PAPEL PARA FABRICAÇÃO DE CAPAS DE LIVROS. ART. 150, VI, “d”, CF. MANUTENÇÃO DA DECISÃO MONOCRÁTICA. 1. A Constituição Federal, por razões de interesse nacional, visando garantir as liberdades de expressão e opinião e o direito à informação, bem como incentivar a divulgação da cultura e o desenvolvimento da educação, dotou os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão de imunidade, no que concerne aos impostos, nos seguintes termos. 2. A citada imunidade refere-se ao papel destinado à impressão de livros, abrangendo, portanto, o papel destinado à confecção das capas dos mesmos, como no caso em espécie. Precedentes. 3. Não há elementos novos capazes de alterar o entendimento externado na decisão monocrática. 4. Agravo legal improvido”. (AMS n. 2001.61.04.005496-7, Rel. Des. Fed. Consuelo Yoshida, j. 28.04.11, DJF3 05.05.11, p. 1114).

Isto posto, nos termos do art. 557, caput, do Código de Processo Civil e Súmula 253/STJ, NEGO SEGUIMENTO À REMESSA OFICIAL E À APELAÇÃO.

Observadas as formalidades legais, remetam-se os autos à Vara de Origem.

Intimem-se.

São Paulo, 27 de setembro de 2012.

REGINA HELENA COSTA

Desembargadora Federal Relator

(Decisão monocrática disponibilizada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região em 02.10.2012, p. 556/557).

**PIS E COFINS. LEI Nº 9.718/98. RECEITA DECORRENTE DA LOCAÇÃO DE IMÓVEIS PRÓPRIOS. NÃO-INCIDÊNCIA.**

AG.REG. NO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
396.514

ORIGEM :AMS - 200004010395337 - TRIBUNAL REGIONAL  
FEDERAL

PROCED. :PARANÁ

RELATORA :MIN. ROSA WEBER

AGTE.(S) :UNIÃO

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

AGDO.(A/S) :WAJDI IBRAHIM CONSTRUCAO E  
EMPREENDIMENTOS LTDA E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) :FREDERICO DE MOURA THEOPHILO

Ao apreciar o agravo regimental interposto pela União às fls. 674-7, contra despacho da Ministra Ellen Gracie, minha antecessora na relatoria deste processo, determinei a devolução dos autos ao Tribunal de origem para os fins previstos no art. 543-B do CPC, nos seguintes termos (fls. 683-4):

“O recurso extraordinário foi interposto pela Wajdi Ibrahim Construção e Empreendimentos Ltda e outro contra acórdão assim ementado:

‘TRIBUTÁRIO. COFINS. LEI Nº 9.718/98.

1. Não viola o princípio da hierarquia das normas a majoração da COFINS por lei ordinária. 2. Segundo decidiu o Plenário desta Corte na Arguição de Inconstitucionalidade suscitada na AMS nº 199.04.01.080274-1/SC (vencido este Relator) não tendo a Lei Fundamental fixado o conceito de faturamento pode o legislador infraconstitucional determinar seus limites. 3. A compensação de que trata a Lei 9.718/98 não ofende o princípio da isonomia’

Verifico que a matéria tratada no recurso extraordinário é idêntica a que foi submetida ao Plenário Virtual para análise quanto à existência de repercussão geral no RE 585.235, verbis :

‘RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs n os 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98’.

Nesse leque, em consonância a decisão agravada com o art. 328 do RISTF, que autoriza a devolução dos recursos extraordinários e dos agravos de instrumento aos Tribunais ou Turmas Recursais de origem (art. 543-B do CPC).

Ademais, cristalizou o Supremo Tribunal Federal, acerca da veiculação de insurgência contra despacho de encaminhamento do feito à origem, em atenção à sistemática da repercussão geral, o entendimento de que irrecorrível. Colho precedentes:

‘Agravo regimental em mandado de segurança. 2. Não cabe mandado de segurança contra ato jurisdicional de Ministro do STF. 3. Irrecorribilidade da decisão que aplica a sistemática da repercussão geral. Precedentes. 4. Agravo regimental a que se nega provimento’ (MS 28.993-AgR, Plenário, rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 15.10.2010).

‘RECURSO. Agravo Regimental. Despacho que determina devolução dos autos ao tribunal a quo para aplicação da sistemática da repercussão geral. Ato de mero expediente. Incidência do art. 504 do CPC. Agravo não conhecido. É inadmissível agravo regimental contra ato de mero expediente que determina a devolução do feito ao tribunal de origem para aplicação da sistemática da repercussão geral’ (AI 778.643-AgR, Plenário, rel. Min. Cezar Peluso, DJe 07.12.2011).

Ante o exposto, devolvam-se os autos à Corte de origem (art. 543-B do CPC)”.

A despeito da devolução dos autos à origem, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região determinou o seu retorno a esta Suprema Corte, sob o seguinte fundamento (fl. 686):

“Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, inciso III, da Constituição Federal, contra acórdão de Órgão Colegiado desta Corte, onde a controvérsia versa sobre a incidência de PIS e COFINS sobre a atividade de venda e locação de imóveis’.

Os recursos apontados como paradigmas de repercussão geral (RE nº 585235 e AI 715423) dizem respeito, respectivamente, aos assuntos:

Ampliação da base de cálculo da COFINS – Tema nº 110 e Majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3% pela Lei nº 9.718/98 – Tema nº 95.

Dessa forma, parece-me, *vênia concessa*, que a questão em debate nos autos – a incidência de PIS e COFINS sobre a atividade de venda e locação de imóveis – não se amolda completamente aos aludidos temas; não sendo possível, assim, a aplicação da sistemática estabelecida no art. 543-B do CPC”.

Antes de deliberar acerca da devolução dos autos pelo Tribunal de origem, cumpre fazer um breve apanhado do processo.

As impetrantes, empresas dedicadas à construção civil e à venda de imóveis, postularam, na peça exordial, a suspensão da exigibilidade da COFINS nos termos dos artigos 2º, 3º e 8º da Lei 9.718, de 27.11.1998, assegurado o direito ao recolhimento na forma da Lei Complementar 70/1991 (fls. 31-2).

O Tribunal a quo negou provimento ao recurso de apelação interposto contra a sentença, que denegara a segurança, verbis (fl. 284):

“TRIBUTÁRIO. COFINS. LEI Nº 9.718/98.

1. Não viola o princípio da hierarquia das normas a majoração da COFINS por lei ordinária. 2. Segundo decidiu o Plenário desta Corte na Arguição de Inconstitucionalidade suscitada na AMS nº 199.04.01.080274-1/SC (vencido este Relator) não tendo a Lei Fundamental fixado o conceito de faturamento pode o legislador infraconstitucional determinar seus limites. 3. A compensação de que trata a Lei 9.718/98 não ofende o princípio da isonomia.”

Deu-se provimento aos embargos de declaração opostos com o fito de que fosse anexada aos autos cópia da arguição de inconstitucionalidade que serviu

de fundamento ao julgado e, assim, fosse suprido o requisito do prequestionamento quanto às questões nela versadas (fls. 292-319).

Desse aresto, foi interposto recurso extraordinário pela alínea a do art. 102, III, da CF (fls. 354-75), postulando-se a declaração de inconstitucionalidade de “todos os dispositivos da Lei nº 9.718/98 que venham a colidir com as normas superiores do sistema jurídico positivo [...] continuando as recorrentes a pagar PIS e COFINS nos exatos termos das Leis Complementares nºs 07/70 e 70/91, quer quanto às suas bases de cálculo, quer quanto às suas alíquotas” (fl. 375). Sustentou-se, em síntese:

“7- ... mesmo supondo-se válida a interpretação dada pelo acórdão guerreado segundo a qual a Emenda Constitucional nº 20 de dezembro/98 convalidou a Lei nº 9.718/98 que era inconstitucional perante o artigo 195, I, da Constituição Federal vigente em 28.11.98, mesmo assim tal Lei 9.718/98 seria inconstitucional.

8- É que a letra b do inciso I do artigo 198 [sic] da Constituição Federal com a redação da Emenda Constitucional nº 20/98 determina que a lei que institua tal contribuição o faça sobre a receita ou faturamento obviamente que de forma alternativa, observando-se que, especialmente interpretando-se tal dispositivo de forma sistemática a ele aderindo o § 9º do mesmo artigo que faculta ao legislador que `as contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.’

9- Passando por cima de todos esses obstáculos, findou o acórdão guerreado por julgar válida a Lei nº 9.718/98, que é inconstitucional como visto.

[...]

10- Supondo-se válida tal decisão, somente por absurda argumentação, mesmo assim ela não poderia prosperar.

11- Não poderia prosperar porque uma lei é constitucional ou não face ao Texto Político vigente à data de sua publicação e, quer queiram os julgadores ou não, o termo `faturamento’ empregado pelo art. 198 [sic], I da C.F. vigente em 28.11.98 (data da publicação da Lei 9718/98) não pode abarcar toda e qualquer receita como `juros eventuais’, `correção cambial’ como houve agora com a desvalorização do real, `aluguel’ (que não é venda elemento intrínseco ao conceito de faturamento), etc... mormente porque tal termo

‘faturamento’ encontra-se legalmente definido pelo artigo 2º da Lei Complementar 70/91.”

Admitido na origem (fl. 459), o recurso extraordinário foi distribuído ao eminente Ministro Gilmar Mendes, que conheceu do recurso e deu-lhe parcial provimento para afastar a aplicação do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998 (fls. 464-5), por concluir que, *verbis*:

“Quanto à constitucionalidade do artigo 8º e parágrafos, da Lei nº 9.718, de 1998, o acórdão recorrido não divergiu da jurisprudência firmada por esta Corte. Nesse sentido, o RE 336.134, Pleno, Rel. Ilmar Galvão, DJ 16.05.03 [...]”

No julgamento do RE 357.950, Rel. Marco Aurélio, Sessão de 09.11.05, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reafirmou o entendimento acima citado e declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, em face do disposto no artigo 195, I, da Carta Magna, com a redação anterior à Emenda Constitucional nº 20, de 11 de dezembro de 1998.

O acórdão recorrido divergiu, tão-somente, da orientação firmada em relação ao § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.”

Os embargos de declaração opostos para esclarecer o alcance da decisão (fls. 478-85) foram recebidos como agravo regimental. A decisão fustigada foi reconsiderada pela Ministra Ellen Gracie, que, ao verificar ter esta Corte reconhecido a repercussão geral da questão no AI 715.423-QO/RS (DJe 05.9.2008), determinou a devolução dos autos ao Tribunal de origem para os fins previstos no art. 543-B do CPC (fls. 562-3).

O agravo dessa decisão (fls. 572-4) foi julgado prejudicado, dada a homologação da desistência do mandado de segurança (fls. 577-8) por parte de Plaenge Empreendimentos Ltda. e sua sucedida GE-Sul Engenharia de Concreto Ltda., bem como Inajá Incorporações Imobiliárias Ltda. (fl. 627).

O Juízo de origem devolveu os autos a este Supremo Tribunal para exame do agravo regimental de Wajdi Ibrahim Construção e Empreendimentos LTDA. e Imobiliária e Construtora Refúgio Ltda., remanescentes do pedido de desistência formulado (fl. 648).

Retomada a apreciação do agravo regimental de fls. 572-4, foi determinada a reatuação do feito para exclusão das partes desistentes e a devolução dos autos ao Tribunal de origem para que fossem observadas as disposições

do art. 543-B do CPC, em razão do reconhecimento da repercussão geral da controvérsia no RE 585.235, nos seguintes termos (fls. 669-71):

“2. Assiste razão às partes agravantes. De fato, os embargos de declaração de fls. 478-485 dispunham sobre a aplicação do § 1º do art. 3º, da Lei 9.718/98, atinente à ampliação do conceito de receita bruta e que também foi objeto do recurso extraordinário de fls. 354-375. No entanto, o despacho de fls. 562-563 versou questão respeitante, apenas, à majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3%, prevista no art. 8º da mesma Lei.

3. Ocorre que, quanto ao tema referente à ampliação do conceito de receita bruta, nos termos do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, o Supremo Tribunal Federal também reconheceu a existência de repercussão geral da matéria no RE 585.235-RG/MG, rel. Min. Cezar Peluso, DJe 28.11.2008, razão pela qual é de se aplicar a sistemática prevista no art. 543-B do CPC.

[...]

5. Dessa forma, reconsidero parcialmente o despacho de fls. 562-563 para nele determinar, nos termos do art. 328 do RISTF, na redação dada pela Emenda Regimental nº 21/2007, a devolução dos presentes autos ao Tribunal de origem, bem como a observância, no tocante ao apelo extremo interposto, das disposições do art. 543-B do Código de Processo Civil, também em razão do reconhecimento da existência de repercussão geral da matéria no RE 585.235-RG/MG, rel. Min. Cezar Peluso, DJe 28.11.2008. Julgo prejudicado, ademais, o agravo regimental interposto às fls. 572-574, bem como o pedido de sobrestamento ali formulado.”

Contra essa decisão, a União interpôs agravo regimental (fls. 674-7), objetivando afastar a aplicação do rito do art. 543-B do CPC, para que seja mantida a decisão de fls. 464-5, que dera parcial provimento ao recurso, dada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998. Sustentou que, em verdade, as empresas buscam a exclusão das parcelas alusivas a alugueis e vendas de imóveis do conceito de faturamento, discussão viável se não se tratasse de empresas do ramo imobiliário, cujo faturamento advém justamente desse tipo de atividade.

Vindo o feito à minha relatoria (fl. 681), verifiquei a subsunção da questão à que foi submetida ao Plenário Virtual no RE 585.235, ressaltando ser

incabível insurgência contra despacho que aplica a sistemática da repercussão geral (fls. 683-4).

Em face da referida devolução dos autos pelo Tribunal de origem, reputo apropriado reconsiderar a decisão de fls. 683-4 e enfrentar o agravo regimental de fls. 674-7, nos termos do art. 317, § 2º, do RISTF, a fim de encerrar a controvérsia estabelecida entre as partes.

Como sustenta a União, deve ser mantido o entendimento consignado pelo Ministro Gilmar Mendes na decisão de fls. 464-5, por espelhar a pacífica jurisprudência desta Suprema Corte.

Resta, apenas, enfrentar as dúvidas suscitadas pelas impetrantes nos embargos de declaração de fls. 478-85, recebidos como agravo regimental pela decisão de fls. 562-3. Dúvidas essas que, ressaltado, motivaram a União a interpor o agravo regimental contra a decisão de fls. 669-71 e o Tribunal a quo a devolver os autos a esta Suprema Corte.

A despeito dos requerimentos das partes, não há como esta Corte dirimir a dúvida atinente à subsunção das receitas oriundas da venda de imóveis ao conceito constitucional de faturamento, haja vista essa questão não ter sido prequestionada e sequer ventilada, de modo específico, na petição de interposição do recurso extraordinário.

Incidem, portanto, as Súmulas 282 e 356 desta Corte, que obstam a análise de questões não enfrentadas pelo Tribunal de origem, notadamente quando a parte deixa de opor embargos de declaração para suprir a omissão.

Assinalo, a propósito, que, nos embargos interpostos às fls. 287-8, as impetrantes se limitaram a postular a juntada aos autos de cópia da argüição de inconstitucionalidade a que se reportou o acórdão de origem, sem nada referir quanto ao conceito constitucional de faturamento.

É verdade que o acórdão do TRF da 4ª Região rechaçou o pleito das autoras, pronunciando a constitucionalidade da Lei 9.718/1998. Porém, nada justifica a omissão nas razões do recurso extraordinário quanto ao significado específico do conceito constitucional de faturamento e da abrangência, por este, da receita advinda da venda de imóveis, no regime jurídico pretérito à Lei 9.718/1998, levando à aplicação da Súmula 284 desta Corte.

Frente à omissão das impetrantes e do acórdão de origem, resta evidente a impossibilidade de esta Suprema Corte deliberar sobre a inédita questão. A

## JURISPRUDÊNCIA

legislação pretérita à Lei 9.718/1998 deve ser aplicada de acordo com a orientação firmada no *leading case* sobre a matéria – e, nos seus espaços, à luz da exegese administrativa e, eventualmente, de decisões

judiciais cujos efeitos se estendam às partes, que, por óbvio, preponderam sobre aquela.

Registro, por oportuno, que situação análoga já foi enfrentada pela 2ª Turma deste Tribunal, oportunidade em que se entendeu ser inviável a apreciação do conceito específico de faturamento, por se tratar de questão não prequestionada pelo acórdão recorrido e sequer suscitada no recurso extraordinário, *verbis*:

“EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA ORIUNDA DE LOCAÇÃO DE BENS. QUESTÃO QUE NÃO CONSTOU DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ÓBICE DA SÚMULA 282/STF. A parte agravante, ao alegar que a decisão recorrida não se manifestou sobre a questão da não incidência dos tributos sobre receitas oriundas de locação de bens, inovou nos autos, suscitando nesta sede matéria que sequer constou do recurso extraordinário, deduzindo matéria estranha à controvérsia. Agravo regimental a que se nega provimento.”

(AI 549.916 ED, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 20/10/2009)

Diversamente do que ocorreu neste agravo de instrumento, julgado pela 2ª Turma, e nos presentes autos especificamente quanto à qualificação da receita advinda da venda de bens imóveis, a questão relativa à legitimidade da incidência da COFINS sobre as receitas provenientes da locação de bens imóveis foi suscitada no recurso extraordinário interposto pelas impetrantes. Logo, deve ser esclarecida, sob a ótica do conceito constitucional de faturamento, à luz da orientação firmada no RE 357.950, em que o Plenário desta Suprema Corte pronunciou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/1998, *verbis*:

“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade super-

veniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBU-  
LOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário  
Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o  
conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito  
privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal  
o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO -  
INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº  
9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da  
Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no  
sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas,  
julgando-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.  
É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o  
conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por  
pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da  
classificação contábil adotada.”

(RE 390.840, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em  
09/11/2005)

De acordo com os fundamentos desse precedente, até a edição de nova lei,  
na vigência da EC 20/1998, a COFINS somente pode incidir sobre o fatu-  
ramento, entendido como o produto da venda de mercadorias e da prestação  
de serviços.

O faturamento não engloba as receitas advindas da locação de bens mó-  
veis ou imóveis, notadamente porque a locação de bens não se amolda ao  
conceito constitucional de serviço, em consonância com as premissas que  
sustentam a Súmula Vinculante nº 31: “É inconstitucional a incidência do  
Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de loca-  
ção de bens móveis.”

Ante o exposto, reconsidero a decisão agravada, forte no art. 317, § 2º, do  
RISTF, ratifico a decisão de fls. 464-5 e assinalo a impossibilidade de a CO-  
FINS incidir sobre a receita advinda da locação de bens, no regime pretérito à  
EC 20/1998, dados os limites do conceito constitucional de faturamento.

Publique-se.

Após o trânsito em julgado, devolvam-se os autos à origem.

JURISPRUDÊNCIA

Brasília, 1º de outubro de 2012.

Ministra Rosa Weber

Relatora

(Decisão monocrática disponibilizada no STF-DJe n. 202/2012, divulgada em 15.10.2012, publicada em 16.10.2012, pp. 67/69).

**ENTIDADE IMUNE. APLICAÇÃO DE PENALIDADE EM RAZÃO DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EXIGIBILIDADE. AUSÊNCIA DE CARÁTER ARRECADATÓRIO.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 590.421

ORIGEM :EAC - 200071020021270 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) :ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

RECDO.(A/S) :UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA - UFSM

ADV.(A/S) :PROCURADORIA-GERAL FEDERAL

Decisão.

Vistos.

O Estado do Rio Grande do Sul interpõe recurso extraordinário contra o acórdão proferido pela Primeira Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região proferido em sede de embargos infringentes.

Insurge-se, no apelo extremo, amparado na alínea “a”, do permissivo constitucional, sustentando a violação do artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal, buscando a reforma de acórdão assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, “A” DA CF. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

1. A Imunidade recíproca conferida pelo art. 150, VI , “a” da CF/88 à União, Estados, Distrito Federal, Municípios, Autarquias e Fundações Públicas, veda a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

2. Ante a impossibilidade de o Estado submeter a União, suas Autarquias e Fundações Públicas à cobrança do ICMS, em razão da regra imunizante de caráter objetivo, ficam estas pessoas jurídicas dispensadas de se submeter à legislação estadual para poder usufruir da garantia constitucional.

3. A emissão de nota fiscal pela União, suas Autarquias e Fundações Públicas quando do transporte de bens de seu patrimônio é totalmente dispensável. O preenchimento incorreto da nota fiscal neste caso, não pode acarretar atuação por parte do fisco estadual.

4. Embargos infringentes improvidos.” (fl.253)

É o relatório.

Decido.

A Emenda Constitucional nº 45, de 30/12/04, que acrescentou o § 3º ao artigo 102 da Constituição Federal, criou a exigência da demonstração da existência de repercussão geral das questões constitucionais trazidas no recurso extraordinário.

A matéria foi regulamentada pela Lei nº 11.418/06, que introduziu os artigos 543-A e 543-B ao Código de Processo Civil, e o Supremo Tribunal Federal, através da Emenda Regimental nº 21/07, dispôs sobre as normas regimentais necessárias à sua execução.

Prevê o artigo 323 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, na redação da Emenda Regimental nº 21/07, que, quando não for o caso de inadmissibilidade do recurso extraordinário por outra razão, haverá o procedimento para avaliar a existência de repercussão geral na matéria objeto do recurso.

Esta Corte, com fundamento na mencionada legislação, quando do julgamento da Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 664.567/RS,

Pleno, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, firmou o entendimento de que os recursos extraordinários interpostos contra acórdãos publicados a partir de 3/5/07, data da publicação da Emenda Regimental nº 21/07, deverão demonstrar, em preliminar do recurso, a existência da repercussão geral das questões constitucionais discutidas no apelo.

o caso em tela, o recurso extraordinário possui a referida preliminar e o apelo foi interposto contra acórdão publicado em 15/03/08 (fl. 255), quando já era plenamente exigível a demonstração da repercussão geral.

Os artigos 543-A, § 3º, do Código de Processo Civil e 323, § 1º, *in fine*, do RISTF, na redação da Emenda Regimental nº 21/07, prevêem que haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar decisão contrária a súmula ou jurisprudência dominante desta Corte, o que, efetivamente, ocorre no caso dos autos.

O Estado do Rio Grande do Sul interpôs recurso extraordinário pretendendo demonstrar que o beneficiário da imunidade recíproca não se desonera do dever de atender à legislação tributária estadual, submetendo-se às obrigações acessórias e às penas correspondentes pelo descumprimento das exigências instrumentais.

O Tribunal de origem decidiu o feito concebendo que a imunidade recíproca acoberta não só os impostos, mas também a multa por violação à uma obrigação acessória. Defende que aquele que frui da imunidade recíproca não se sujeita à legislação tributária dos demais entes federativos.

Nesse sentido, aduziu-se:

“[...] Nesse linha, não se justifica a exigência de emissão de nota fiscal por parte da União, suas Autarquias, Fundações Públicas e Municípios quando transportarem bens de seu patrimônio.”

De acordo com a conclusão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, pelo dever de não exercer a competência tributária, não poderia o Estado exigir deveres instrumentais, os quais seriam desprovidos de sentido, uma vez que será invariavelmente inexistente a obrigação principal. Essa conclusão seria um imperativo para se manter a harmonia federativa.

Inicialmente, convém realçar que a imunidade recíproca dos entes políticos, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal e ex-

tensível às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, nos termos do § 2º do mesmo artigo, refere-se exclusivamente a impostos.

A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária *stricto sensu* (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que a viabilizam. Os deveres instrumentais (obrigações acessórias) são autônomos em relação à regra matriz de incidência tributária. E assim deve ser porque muitas vezes os deveres acessórios se prestam justamente a permitir que a fiscalização avalie se um determinado ente faz ou não jus à imunidade.

Assim, conquanto as obrigações acessórias sejam autônomas em relação à regra matriz de incidência tributária, há que se ter sempre em mente o aspecto instrumental das obrigações acessórias de auxílio ao desiderato de arrecadar e fiscalizar os tributos.

A multa por violação à obrigação acessória não tem como finalidade precípua arrecadar. Isso significa que a cobrança da multa tem caráter preponderantemente pedagógico, na medida em que busca compelir o infrator a agir em conformidade com os estritos ditames legais.

Dessa forma, não há uma invasão na autonomia financeira que existe e deve existir entre os componentes da Federação e, conseqüentemente, não há qualquer ofensa ao regime federativo, bem maior protegido pela imunidade recíproca. Acerca da imunidade recíproca e as multas por violação de deveres instrumentais, este Tribunal já decidiu pela impossibilidade da desoneração desobrigar o ente de cumprir a legislação que prescreve deveres acessórios.

Vejamos:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. IMUNIDADE RECÍPROCA. PREVISÃO CONSTITUCIONAL PARA IMPOSTOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO DE FAZER. MULTA. REPERCUSSÃO GERAL NÃO ANALISADA. INVIABILIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. A repercussão geral pressupõe recurso admissível sob o crivo dos demais requisitos constitucionais e processuais de admissibilidade (art. 323 do RISTF). 2. Conseqüentemente, se o recurso é inadmissível por outro motivo, não há como se pretender seja reconhecida “a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso” (art. 102, III, § 3º, da CF). 2.

A imunidade tributária recíproca não engloba o conceito de multa, porquanto o preceito constitucional (artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal) só faz alusão expressa a imposto. (Precedentes: RE nº 424.227, Segunda Turma, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 10/09/04; RE nº 253.394, Primeira Turma, Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, 11/04/03; e AI nº 458.856, Primeira Turma, Relator o Ministro EROS GRAU, DJ de 20/04/07). 3. In casu, o acórdão recorrido assentou: EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. MULTA. OBRIGAÇÃO DE FAZER. IMUNIDADE RECÍPROCA. 1. Quando os valores executados se referirem apenas a multa por infração a obrigação de fazer, não há falar na imunidade recíproca prevista no artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal. 2. Hipótese em que constatada pela fiscalização, em várias oportunidades, a presença de lixo e entulho no terreno, o que autoriza a cobrança de multa por infração ao artigo 38, II, da Lei Complementar nº 234/90 do Município de Porto Alegre. 4. O Tribunal a quo não divergiu do entendimento pacificado nesta Corte. 5. Recurso extraordinário a que se nega seguimento. Decisão: Cuida-se de recurso extraordinário interposto pela UNIÃO, com fulcro no art. 102, III, a, da Constituição Federal de 1988, em face de v. acórdão prolatado pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado: EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. MULTA. OBRIGAÇÃO DE FAZER. IMUNIDADE RECÍPROCA. 1. Quando os valores executados se referirem apenas a multa por infração a obrigação de fazer, não há falar na imunidade recíproca prevista no artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal. 2. Hipótese em que constatada pela fiscalização, em várias oportunidades, a presença de lixo e entulho no terreno, o que autoriza a cobrança de multa por infração ao artigo 38, II, da Lei Complementar nº 234/90 do Município de Porto Alegre. Originalmente, trata-se de ação de embargos à execução movida pela ora recorrente com o fim de suspender a cobrança de multa a ela imposta pelo Departamento Municipal de Limpeza Urbana – DMLU de Porto Alegre, alegando a imunidade recíproca prevista no artigo 150, VI, § 2º da Carta de 1988. A sentença julgou improcedente a ação, entendimento confirmado pelo Regional Federal, sob o fundamento de que a execução diz respeito a multa aplicada em descumprimento de uma obrigação de fazer, consoante ementa mencionada. No recurso extraordinário, alega-se ofensa ao artigo 150, VI, “a”, § 2º, da Constituição Federal, sustentando, em síntese, que “A União não pode ser sujeito passivo do tributo cujo pagamento se requer na execução fiscal ora embargada, pois está constitucionalmente imune ao indigitado (...)”.

Foram apresentadas contrarrazões ao recurso extraordinário. É o relatório. DECIDO. A repercussão geral pressupõe recurso admissível sob o crivo dos demais requisitos constitucionais e processuais de admissibilidade (art. 323 do RISTF). Consectariamente, se o recurso é inadmissível por outro motivo, não há como se pretender seja reconhecida “a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso” (art. 102, III, § 3º, da CF). O Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento segundo o qual a imunidade tributária recíproca não engloba o conceito de taxa, porquanto o preceito constitucional só faz alusão expressa a imposto (artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal). Sobre o tema: “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. TAXAS: IMUNIDADE RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA. I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 22, X; C.F., art. 150, VI, a. Precedentes do STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS, 356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma. II. - A imunidade tributária recíproca -- C.F., art. 150, VI, a -- somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas. III. - R.E. conhecido e improvido.” (RE n. 424.227, Relator o Ministro CARLOS VELLOSO, 2ª Turma, DJ de 10.9.04) “EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS QUE COMPÕEM O ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS, INTEGRANTES DO DOMÍNIO DA UNIÃO. Impossibilidade de tributação pela Municipalidade, independentemente de encontrarem-se tais bens ocupados pela empresa delegatária dos serviços portuários, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Dispositivo, todavia, restrito aos impostos, não se estendendo às taxas. Recurso parcialmente provido.” (RE n. 253.394, Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, 1ª Turma, DJ de 11.4.03) “EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IPTU. PORTO DE SANTOS. IMUNIDADE RECÍPROCA. TAXAS. HONORÁRIO ADVOCATÍCIO. SUCUMBÊNCIA. 1.Imóveis situados no porto, área de domínio público da União, e que se encontram sob custódia da companhia, em razão de delega-

## JURISPRUDÊNCIA

ção prevista na Lei de Concessões Portuárias. Não-incidência do IPTU, por tratar-se de bem e serviço de competência atribuída ao poder público (artigos 21, XII, “f” e 150, VI, da Constituição Federal). 2.Taxas. Imunidade. Inexistência, uma vez que o preceito constitucional só faz alusão expressa a imposto, não comportando a vedação a cobrança de taxas. Agravo regimental a que se nega provimento.” (AI n. 458.856, Relator o Ministro EROS GRAU, 1ª Turma, DJ de 20.4.07) Por oportuno, ressalte-se a impossibilidade de conferir imunidade recíproca quando se trata de uma obrigação acessória – MULTA -, decorrente de um descumprimento de obrigação de fazer. Ex positis, nego seguimento ao recurso extraordinário, com fundamento no artigo 21, § 1º, do RISTF. Publique-se. Brasília, 17 de maio de 2012” (RE nº 638.832/DF, Primeira Turma, Relator o Ministro Luiz Fux, DJe de 22/5/12) (grifei).

Ademais, entender que a imunidade protege aqueles que cometeram infrações à legislação tributária - como por exemplo, preenchimento incorreto da documentação fiscal – importaria em conferir uma interpretação extensiva a uma hipótese em que o constituinte foi propositadamente restritivo. Não obstante, desobrigar o contribuinte a cumprir a legislação tributária como um todo, acabaria por incentivar as condutas ilícitas tributárias, o que não se deve estimular sob nenhuma hipótese.

Ante o exposto, nos termos do artigo 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil, conheço do recurso extraordinário e lhe dou provimento para reformar o acórdão regional, restabelecendo o crédito tributário decorrente da aplicação da multa que deu origem à Certidão de Dívida Ativa nº 00/0375.

Condene a recorrida ao pagamento de honorários advocatícios fixados, nos termos do artigo 20, § 4º, do Código de Processo Civil, em R\$ 1.000,00. Sem custas, na forma do artigo 4º, inciso I, da Lei nº 9.289/96.

Publique-se.

Brasília, 8 de outubro de 2012.

Ministro DIAS TOFFOLI

Relator

(Decisão monocrática disponibilizada no STF-DJe n. 202/2012, divulgada em 15.10.2012, public 16.10.2012, pp. 93/95).

Ementas

**VEÍCULO ADQUIRIDO COM ISENÇÃO. TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE PARA SEGURADORA ANTES DO FINAL DO PRAZO EM DECORRÊNCIA DE ACIDENTE. INEXIGIBILIDADE DO IMPOSTO.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.310.565 - PB (2012/0037944-7)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN  
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
RECORRIDO : IÊDO ANTÔNIO RODRIGUES  
ADVOGADO : AMÉRICO GOMES DE ALMEIDA E OUTRO(S)

**EMENTA**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. IPI. VEÍCULO UTILIZADO POR PROFISSIONAL TAXISTA. ISENÇÃO. ALIENAÇÃO EM PERÍODO INFERIOR AO ESTABELECIDO NA LEGISLAÇÃO. INCIDÊNCIA, RESSALVADA A HIPÓTESE EM QUE A TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE SE DÁ PARA O FIM DE INDENIZAÇÃO, PELA SEGURADORA, EM CASO DE SINISTRO QUE IMPLICA PERDA TOTAL DO BEM.

1. Não se conhece de Recurso Especial em relação a ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. Define o art. 6º da Lei 8.989/1995, em sua redação original, que perde o benefício da isenção do IPI o profissional motorista de táxi que o alienar,

## JURISPRUDÊNCIA

antes de três anos, a pessoas que não satisfaçam às condições e requisitos estabelecidos em legislação própria.

3. A suspensão do IPI, no ponto, tem finalidade extrafiscal, qual seja a de estimular os meios de transporte público – no caso, nas condições especificadas em lei, facilita-se a aquisição de veículo que é instrumento de trabalho do profissional taxista.

4. Cessa o benefício, contudo, se houver alienação antes do prazo definido na legislação tributária (originalmente, 3 anos; atualmente, 2 anos). O objetivo é coibir a celebração de negócio jurídico que, em caráter comercial ou meramente civil, atraia escopo lucrativo.

5. Na hipótese dos autos, contudo, a situação é diversa. A transferência da propriedade (no caso, sucata) decorreu do cumprimento de cláusula contratual, requisito para o recorrido receber a indenização devida pela companhia de seguro, após acidente em evento que implicou perda total do automóvel.

6. Nesse contexto, ausente a intenção de utilizar a legislação tributária para fins de enriquecimento indevido, deve ser rejeitada a pretensão recursal.

7. 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: “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque e em bloco.” Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Cesar Asfor Rocha, Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 21 de agosto de 2012 (data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN

Relator

(Ementa disponibilizada no DJe de 31.08.2012).

**CONTRIBUIÇÕES CRIADAS PELA LEI COMPLEMENTAR 110/2001. CONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DE MÉRITO DO STF.**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.556

ORIGEM :ADI - 134942 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PROCED. :DISTRITO FEDERAL

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

REQTE.(S) :CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA

ADV.(A/S) :SYLVIA LORENA TEIXEIRA DE SOUSA E OUTROS

INTDO.(A/S) :PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) :CONGRESSO NACIONAL

Decisão: Preliminarmente, o Tribunal, por unanimidade, julgou prejudicada a ação em relação ao artigo 2º da Lei Complementar nº 110/2001. Também por unanimidade, conheceu da ação quanto aos demais artigos impugnados, julgando, por maioria, parcialmente procedente a ação para declarar a inconstitucionalidade do artigo 14, caput, no que se refere à expressão “produzindo efeitos”, bem como de seus incisos I e II, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que a julgava procedente em maior extensão. Ausentes o Senhor Ministro Ayres Britto (Presidente), em viagem oficial para participar da 91ª Reunião Plenária da Comissão Europeia para a Democracia pelo Direito, em Veneza, na Itália, e, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falou, pela Advocacia-Geral da União, a Dra. Grace Maria Fernandes Mendonça, Secretária-Geral de Contencioso. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Vice-Presidente). Plenário, 13.06.2012.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A CUSTEAR DISPÊNDIOS DA UNIÃO ACARRETADOS POR DECISÃO JUDICIAL (RE 226.855). CORREÇÃO MONETÁRIA E ATUALIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS DO FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO (FGTS). ALEGADAS VIOLAÇÕES DOS ARTS. 5º, LIV (FALTA DE CORRELAÇÃO ENTRE NECESSIDADE PÚBLICA E A FONTE DE CUSTEIO); 150, III, B (ANTERIORIDADE); 145, § 1º (CAPACIDADE CONTRIBUTIVA); 157, II (QUEBRA DO PACTO

## JURISPRUDÊNCIA

FEDERATIVO PELA FALTA DE PARTILHA DO PRODUTO ARRECADADO); 167, IV (VEDADA DESTINAÇÃO ESPECÍFICA DE PRODUTO ARRECADADO COM IMPOSTO); TODOS DA CONSTITUIÇÃO, BEM COMO OFENSA AO ART. 10, I, DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS - ADCT (AUMENTO DO VALOR PREVISTO EM TAL DISPOSITIVO POR LEI COMPLEMENTAR NÃO DESTINADA A REGULAMENTAR O ART. 7º, I, DA CONSTITUIÇÃO).

LC 110/2001, ARTS. 1º E 2º.

A segunda contribuição criada pela LC 110/2001, calculada à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, extinguiu-se por ter alcançado seu prazo de vigência (sessenta meses contados a partir da exigibilidade – art. 2º, §2º da LC 110/2001). Portanto, houve a perda superveniente dessa parte do objeto de ambas as ações diretas de inconstitucionalidade.

Esta Suprema Corte considera constitucional a contribuição prevista no art. 1º da LC 110/2001, desde que respeitado o prazo de anterioridade para início das respectivas exigibilidades (art. 150, III, b da Constituição).

O argumento relativo à perda superveniente de objeto dos tributos em razão do cumprimento de sua finalidade deverá ser examinado a tempo e modo próprios.

Ações Diretas de Inconstitucionalidade julgadas prejudicadas em relação ao artigo 2º da LC 110/2001 e, quanto aos artigos remanescentes, parcialmente procedentes, para declarar a inconstitucionalidade do artigo 14, caput, no que se refere à expressão “produzindo efeitos”, bem como de seus incisos I e II.

(Ementa disponibilizada no STF – DJe nº 185/2012, divulg. 19.09.2012, p. 15).

**LOCADORAS DE AUTOMÓVEIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS LOCATÁRIOS E SÓCIOS PELO IPVA. ILEGALIDADE.**

Agravo de Instrumento n.º: 0161257-20.2012.8.26.0000 São Paulo

AGRAVANTES: SINDICATO DAS EMPRESAS LOCADORAS DE VEÍCULOS AUTOMOTORES DO ESTADO DE SÃO PAULO SINDLOC/SP

AGRAVADO: SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

EMENTA:

Agravo de Instrumento. Mandado de Segurança. Decisão que indeferiu a liminar pretendida. Alegação de inconstitucionalidade da Lei do Estado de São Paulo n.º. 13.296/2008. Exigência de pagamento do IPVA dos usuários dos veículos automotores de propriedade das empresas associadas da impetrante e dos seus sócios. Vinculação da obrigação de responder solidariamente pelos débitos tributários à simples condição de sócio e confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica. Hipótese semelhante à analisada pelo STF, quando do julgamento do RE 562.276/PR (TP, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03.11.2010, DJE 09.02.2011). Apreciação em recurso incidental que não contraria a Súmula Vinculante n.º 10 do STF, nem infringe a cláusula de reserva de plenário (CF/88, art. 97) por tratar-se de decisão em sede cautelar, com cognição contida e sumária que somente reconhece a plausibilidade dos fundamentos invocados, o perigo da demora e o risco de dano, conforme precedente do Tribunal Pleno do STF (AgReg. na Rcl. 8.848/CE, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 17.11.2011, DJE 30.11.2011).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Agravo de Instrumento n.º 0161257-20.2012.8.26.0000, da Comarca de São Paulo, em que é agravante SINDICATO DAS EMPRESAS LOCADORAS DE VEICULOS AUTOMOTORES DO ESTADO DE SÃO PAULO - SINDLOC/SP, é agravado SECRETARIO DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em 4ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: “Deram provimento ao recurso.

## JURISPRUDÊNCIA

V. U.”, de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão. O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores FERREIRA RODRIGUES (Presidente sem voto), THALES DO AMARAL E OSVALDO MAGALHÃES.

São Paulo, 27 de agosto de 2012.

RUI STOCO

(Publicado no Diário Eletrônico do TJ-SP, disponibilização 20.09.2012).

### **INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. CONSTITUCIONALIDADE. EMPREGO DA JURISPRUDÊNCIA EXISTENTE ATÉ EVENTUAL REANÁLISE DA QUESTÃO PELO STF.**

APELAÇÃO CÍVEL 2007.34.00.035759-4/DF

Processo na Origem: 200734000357594

RELATOR(A) : DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA

APELANTE : BEIERSDORF INDUSTRIA E COMERCIO LTDA

ADVOGADO : GUILHERME CEZAROTTI E OUTROS(AS)

APELADO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : LUIZ FERNANDO JUCA FILHO

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO CIVEL - LEGÍTIMA A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS - CF/88, ART. 195, I - PRECEDENTES DA TURMA, DO TRF/3 . REGIÃO E DO STJ - ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE RECHAÇADA - SENTENÇA MANTIDA.

1. A decisão cogente, proferida pelo STF na ADC n 18, determinou a suspensão de todas as ações em tramite cujo objeto envolva a aplicação do

art. 3, Parágrafo 2, inciso I, da Lei n 9.718/98 (inclusão do ICMS na base de calculo da COFINS e do PIS/PASEP). Precedente: STF, ADC 18 MC/DF, MIN. MENEZES DIREITO, TRIBUNAL PLENO, DJE-202 DIVULG 23-10-2008 PUBLIC 24-10-2008. Prazo e prorrogações esgotados.

2. Na sessão de 11/04/2012, da Quarta Seção deste Tribunal, a Questão de Ordem suscitada nos Embargos Infringentes 0016794-43.2005.4.01.3400-DF, Rel. Des. Federal Maria do Carmo Cardoso, consistente na manutenção da suspensão dos julgamentos, restou rechaçada, por maioria. Foram liberados, portanto, os órgãos fracionários para o julgamento meritório das controvérsias que giram em torno do assunto, em razão da cessação dos efeitos da ordem de sobrestamento determinada anteriormente pela Corte Suprema.

3. A jurisprudência do colendo Superior Tribunal de Justiça e no sentido de que a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de calculo do PIS e da COFINS. Sumulas 258 do extinto TFR; 68 e 94 do STJ. Precedentes: AGRESP 671306, Rel. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJE DATA:27/11/2009 e AEDAGA 200900376218, Rel. MINISTRO HUMBERTO MARTINS- SEGUNDA TURMA, DJE DATA:18/02/2011.

4. Mais recentemente, reafirmou-se: “(...) 1. O entendimento do Superior Tribunal de Justiça e pacifico quanto a inclusão do ICMS na base de calculo do PIS e da COFINS, tendo em vista que seus valores integram o conceito de faturamento, tal como demonstram os enunciados 68 e 94 de sua Sumula de jurisprudência, os quais dispõem, respectivamente, que a parcela relativa ao ICM inclui-se na base de calculo do PIS e a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de calculo do FINSOCIAL. (...)”. (AgRg no Ag 1416236/DF, Rel. Ministro NAPOLEAO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/08/2012, DJe 21/08/2012)

5. O ICMS integra o preço de venda das mercadorias e dos serviços, compondo, assim, a receita bruta ou faturamento das empresas, estando, por expressa determinação legal, incluído na base de calculo tanto da COFINS quanto do PIS.

6. De outra parte: a) “a imputação de ilegalidade ou inconstitucionalidade parte da suposição de um indevido exercício da competência tributaria com lesão a direitos fundamentais do contribuinte, considerando que o imposto, cuja inclusão e questionada, não integra o conceito constitucional ou legal de

faturamento ou receita. Sucede que, na linha da jurisprudência prevalecente, houve regular exercício da competência constitucional pelo legislador, nada impedindo a inserção como faturamento ou receita dos valores que decorrem da atividade econômica da empresa, ainda que devam ser repassados como custos, insumos, mão-de-obra ou impostos a outro ente federado. Não houve legislação federal sobre imposto estadual ou municipal, mas norma impositiva, com amparo em texto constitucional, que insere o valor do próprio ICMS, não por orientação da legislação isoladamente, mas por força da hipótese constitucional de incidência, sem qualquer ofensa, pois, a direito ou garantia estabelecida em prol do contribuinte”; b) “a exclusão do ICMS da base de cálculo de tais contribuições, sob a alegação de que o respectivo valor não configura receita ou faturamento decorrente da atividade econômica, porque repassado a terceiro, evidência que, na visão do contribuinte, PIS e COFINS devem incidir apenas sobre o lucro, ou seja, a parte do faturamento ou receita, que se destina ao contribuinte, e não é repassado a um terceiro, seja fornecedor, seja empregado, seja o Fisco. Evidente que tal proposição viola as regras de incidência do PIS/COFINS, firmadas seja a partir da Constituição Federal, seja a partir da legislação federal e dos conceitos legais aplicados para a definição tributariamente relevante (artigos 110, CTN), assim porque lucro não se confunde com receita e faturamento, e CSL não se confunde com PIS/COFINS”; c) “todas as alegações vinculadas a ofensa ao estatuto do contribuinte, porque indevido incluir o imposto citado na base de cálculo do PIS/COFINS, não podem prevalecer, diante do que se concluiu, forte na jurisprudência ainda prevalecente, indicativa de que a tributação social observou, sim, o conceito constitucional e legal de receita ou faturamento, não incorrendo em violação aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, que não pode ser presumida a partir da suposição de que somente a margem de lucro da atividade econômica, depois de excluídas despesas, insumos, salários, custos, repasses e tributos, configura grandeza, valor ou riqueza constitucionalmente tributável” (AMS 00205282020104036100, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MUTA, TRF3 - TERCEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA: 31/08/2012). No mesmo sentido: AC 0033271-71.2006.4.01.3800 / MG, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL CATAO ALVES, TRF1, SETIMA TURMA, e-DJF1 p.141 de 25/07/201 e AMS 00099898620104036102, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARLI FERREIRA, TRF3 - QUARTA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:24/08/2012.

7. Por fim, “se há jurisprudência sumulada há anos em prol da manutenção do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, a recente “tendência” jurisprudencial favorável as empresas não constitui prova inequívoca da alegação” e não afasta a interpretação da Corte uniformizadora da legislação federal; “o deslinde da trama reclama (...) desfecho do impasse jurisprudencial por ora instalado na Corte Maior (RE n 240.785/MG “versus” ADECON n 18 / DF)” - AG 0008402 56.2010.4.01.0000 / MG, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL, SETIMA TURMA, e-DJF1 p.226 de 02/07/2010.

8. Alegação de inconstitucionalidade rechaçada. Apelação não provida. Sentença mantida. ACORDAO

Vistos e relatados estes autos, em que são partes as acima indicadas: Decide a Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 1 Região, por maioria, negar provimento a apelação, nos termos do voto do Relator.

Brasília/DF, 25 de setembro de 2012 (data do julgamento).

DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA

Relator

(Ementa disponibilizada no e-DJF 1 de 04/10/2012, publicada em 05/10/2012, p. 1587/1588).





