

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
COORDENADOR

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO X - EDIÇÃO 37 - MARÇO 2013

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 X – Edição 37 – Março 2013

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2013  
Rua Manoel da Nóbrega, 211 cj. 42  
04001-906 – São Paulo, SP  
Tel./Fax: (11) 3467-2534  
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  
Rua Manoel da Nóbrega, 211 cj. 42  
04001-906 – São Paulo-SP – Brasil – Fone: (11) 3105-7132



## 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 ([mmp@mpeditora.com.br](mailto:mmp@mpeditora.com.br)) ou, na forma impressa, para o endereço: Rua Manoel da Nóbrega, 211 cj. 42, Paraíso, CEP 04001-906, 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

### **AUGUSTO MARCHESE**

Bacharel em Direito pela Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI.  
Advogado.

### **BERNARDO MOTTA MOREIRA**

Advogado em Belo Horizonte. Mestre em Direito pela UFMG. Professor na Pós-Graduação da PUC-Minas e do Centro Universitário UNA. Conselheiro Titular da 3ª Seção de Julgamento do CARF. Consultor jurídico efetivo da ALMG.

### **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 Uni-

versidade 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.

### **MARCELO GUSTAVO SILVA SIQUEIRA**

Bacharel em Direito – PUC/RJ. Especialização em Direito da Empresa – CEPED/UERJ. LL.M. em Direito Societário e dos Mercados Financeiro e de Capitais – IBMEC. Pós-Graduação em Direito Tributário – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Mestre *cum laude* em Direito Internacional – UERJ. Advogado da área de consultoria e planejamento tributário de Siqueira Castro Advogados.

### **MAURÍCIO PEREIRA FARO**

Advogado no Rio de Janeiro e em Brasília. Conselheiro Titular da Primeira Seção do CARF. Mestre em Direito pela Universidade Gama Filho. Professor dos cursos de Pós-Graduação da UCAM, PUC-RJ e FGV/RJ. Presidente da Comissão Especial de Assuntos Tributários da OAB/RJ.



# SUMÁRIO

<b>ARTIGOS</b>	<b>11</b>
DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NAS VENDAS NO MERCADO INTERNO DE PRODUTOS IMPORTADOS ACABADOS	13
<i>Augusto Marchese</i>	
1. Introdução	13
2. IPI. Características gerais	14
3. Posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça	19
4. Posição adotada pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região	21
5. Da relação jurídico-tributária quanto à saída de produtos importados não submetidos a qualquer nova operação de industrialização	23
6. Conclusão	28
Referências	29
PRAZOS E PRESUNÇÕES EM PROCESSOS JUNTO AO CARF	33
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	
A PORTARIA MF 436/58 EM FACE DA ANÁLISE FISCAL E EXTRAFISCAL DA LIMITAÇÃO DA DEDUTIBILIDADE (IRPJ) DE ROYALTIES E REMUNERAÇÃO POR ASSISTÊNCIA TÉCNICA	41
<i>Marcelo Gustavo Silva Siqueira</i>	
1. Da celeuma que deu origem à limitação da dedutibilidade	41
2. Das medidas adotadas para coibir os abusos	45
3. Da análise da legislação referente à limitação da dedutibilidade de royalties e remuneração por assistência técnica	53
4. Da atribuição ao Poder Executivo para estipular os coeficientes de dedução	75
5. Da limitação (sob a ótica de interesse extrafiscal a partir da nova política implementada na década de 90) da garantia constitucional da dedutibilidade das despesas necessárias	82
6. Conclusão	89

AS NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E O SEU REGIME NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988	93
<i>Maurício Pereira Faro</i>	
<i>Bernardo Motta Moreira</i>	
1. Histórico	93
2. Normas gerais, o federalismo e a Constituição de 1988	99
3. O Código Tributário Nacional	104
4. Hierarquia da lei complementar	115
5. Conclusões	117
<b>PARECER</b>	<b>119</b>
TÍTULOS DE CAPITALIZAÇÃO, CUJA COMERCIALIZAÇÃO POR ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS, TEM OS RESULTADOS, DEDUZIDAS AS DESPESAS, DESTINADOS EXCLUSIVAMENTE A SEUS OBJETIVOS SOCIAIS – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS RECEITAS – PARECER.	121
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	
<b>JURISPRUDÊNCIA</b>	<b>151</b>

## ARTIGOS



# DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NAS VENDAS NO MERCADO INTERNO DE PRODUTOS IMPORTADOS ACABADOS

Augusto Marchese

## 1. Introdução

A Primeira Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com fundamento no Recurso Especial n. 841.269<sup>1</sup>, o qual há tempos tem sido usado como *leading case* (apesar de não ter sido submetido à sistemática do recurso repetitivo), vinha decidindo que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) teria incidência sobre produtos industrializados e acabados no exterior somente no desembaraço aduaneiro, não incidindo ele na venda do produto pelo estabelecimento importador.

Todavia, apesar de ter acompanhado a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) de maneira reiterada, a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região vem modificando sua posição, no sentido de que além da incidência do IPI no desembaraço aduaneiro, o mesmo deveria incidir, também, na venda, saída do produto, de dentro do estabelecimento comercial do importador, por equiparação, independentemente de o mesmo ter passado, ou não, por processo de industrialização.

Portanto, o recente posicionamento da Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região busca delinear novos horizontes, no sentido de alterar os contornos da incidência do IPI no atual ordenamento jurídico brasileiro, o que passará a onerar o contribuinte de fato, aquele que efetivamente suporta a carga daquele imposto.

---

1. Primeira Turma. Relator Ministro Francisco Falcão. *Diário da Justiça da União*, 14/12/2006.

## 2. IPI. Características gerais

O Imposto sobre Produtos Industrializados tem como marco inicial o ano de 1964. Neste ano, a Lei 4.502, de 30 de novembro, criou, com fundamento na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, o Imposto de Consumo, incidente sobre produtos industrializados.

Com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), à União, coube instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados, nos termos do art. 153, inciso IV<sup>2</sup>.

Conforme conceitua Bottallo<sup>3</sup>:

O IPI incide sobre operações jurídicas praticadas com produtos industrializados. Nos termos da constituição, ele deve ter por hipótese de incidência o fato de alguém industrializar o produto e levá-lo para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade.

Ao tratar do imposto, Paulsen e Melo<sup>4</sup> alertam que hoje o mesmo não é: “[...] mais um simples imposto sobre o consumo, como constava da Constituição de 1946, mas um imposto sobre *operações com produtos industrializados*, que grava a produção”.

Durante longo tempo, o IPI possuía precípua finalidade extrafiscal. Tanto é assim que o poder constituinte originário optou por possibilitar ao Poder Executivo alterar sua alíquota, atendidos os limites e condições estabelecidas em lei, sem a necessidade de observação, para sua cobrança, do princípio da anterioridade, quando houvesse majoração.

Hodiernamente, o IPI representa a segunda arrecadação entre os impostos federais, sendo menor, apenas, do que a arrecadação do Imposto de

---

2. **Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre: [...] **IV** - produtos industrializados.

3. BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI: princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 22.

4. PAULSEN, Leandro; MELO José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 75.

Renda. Assim, por representar grande relevância, hoje é considerado um imposto com caráter fiscal.

Em decorrência da expressão econômica alcançada, o poder constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, atendeu ao pleito dos contribuintes que aspiravam por alguma segurança jurídica. Desta forma, a emenda trouxe a garantia da anterioridade mínima ao imposto acima mencionado.

Os critérios constitucionais para sua instituição estão previstos no § 3º do art. 153, da CRFB/1988, veja-se:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

O sujeito ativo do IPI é a União, e o sujeito passivo, nos termos do art. 51 do Código Tributário Nacional (CTN) será conforme abaixo:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

O Decreto 7.212/2010, conhecido como Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), no seu art. 24, define com maior acuidade, os contribuintes do imposto:

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

- I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira [...];
- II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar [...];
- III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar [...];
- IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 [...];

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar [...].<sup>5</sup>

Sob o aspecto material, o Código Tributário Nacional prevê três fatos geradores para o imposto sobre operações com produtos industrializados, conforme arrola o art. 46:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

- I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
- III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão (...)

---

5. O art. 9º do Regulamento do IPI elenca os estabelecimentos equiparados a industrial. Para o estudo em tela, apropriado se mostra destacar o inciso IX, que assim discerne: [...] IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora [...].



A Lei 4.502/1964 dispõe, ainda:

Art. 2º Constitui fato gerador do impôsto:

I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;

II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

§ 1º Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial.

§ 2º O impôsto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor.

Portanto, da interpretação dos arts. 46 e 51 do CTN, conjugados com o art. 2º da Lei 4.502/1964, imperioso se mostra, para configuração do fato gerador: o desembaraço aduaneiro, quando o produto da industrialização for de procedência estrangeira; ou, a saída em decorrência de uma “operação” com produto industrializado, por ocorrência de um negócio jurídico; ou, a arrematação do produto em leilão.

Ainda, consoante o parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional, considera-se produto industrializado, “o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.”

O Regulamento do IPI, por seu turno, nos arts. 3º e 4º, conceitua:

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei n. 4.502, de 1964, art. 3º).

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei n. 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei n. 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Alertam Paulsen e Mello<sup>6</sup> que só pode ser tributada a operação “com produto que tenha sido industrializado por uma das partes do negócio jurídico, de maneira que não é dado incidir o tributo em outras situações, tampouco colocar como contribuinte se não a pessoa que pratica a industrialização ou que com ela realiza operações”.<sup>7</sup>

Sua base de cálculo tem previsão legal no art. 47 do Código Tributário Nacional, que assim delinea:

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

---

6. PAULSEN, Leandro; MELO José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 108.

7. Lei 4.502/1964: **Art. 3º**. Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. **Parágrafo único**. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto

- a) do imposto sobre a importação;
  - b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
  - c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;
- II - no caso do inciso II do artigo anterior:
- a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
  - b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do reme-  
tente;
- III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

Nesta cadência, no que tange ao aspecto temporal, considera-se ocorrido o fato gerador no momento em que ocorre a situação de fato definida em lei como geradora da obrigação tributária (art. 46 do CTN, art. 2º da Lei 4.502).

A seguir, passa-se ao estudo do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, com relação à incidência do IPI no caso de produtos importados acabados e a saída dos mesmos do estabelecimento do importador.

### **3. Posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça**

No Recurso Especial 841.269, julgado em 28 de novembro de 2006, no qual fora relator o Ministro Francisco Falcão, por unanimidade, o Superior Tribunal de Justiça considerou que o IPI deve incidir, alternativamente, na saída do produto do estabelecimento; no desembaraço aduaneiro ou na arrematação em leilão, conforme o disposto no art. 46 do CTN:

EMPRESA IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

I - O fato gerador do IPI, nos termos do artigo 46 do CTN, ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento; no desembaraço aduaneiro ou na arrematação em leilão.

II - Tratando-se de empresa importadora o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.

III - Recurso especial provido.

Deste modo, o IPI seria devido sobre o produto no desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira, ou, na sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51<sup>8</sup>, ou, na sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão, conforme a manifestação do Ministro Relator, Francisco Falcão:

Ao importar os produtos industrializados e desembarará-los na aduana, o contribuinte, nos termos do artigo 46, I, do CTN, fez nascer o fato gerador do IPI, o que impõe o pagamento da exação.

O referido dispositivo legal apresenta três hipóteses de incidência tributária, quais sejam: a) o desembaraço aduaneiro, quando o produto tem procedência estrangeira; b) a saída do produto dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; e c) a arrematação dos produtos, quando apreendidos ou abandonados e levados a leilão.

As diferentes operações encimadas explicitam em que hipóteses alternativas deverá recair o IPI. Ao explicitar que incidirá imposto sobre produtos industrializados na operação de saída do produto nos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51 do CTN, o legislador indicou qualquer estabelecimento importador, industrial, comerciante ou arrematante, para consignar que a hipótese de incidência do IPI é a realização de operações com produtos industrializados, sejam os contribuintes importadores, industriais, comerciantes ou ainda arrematantes em leilão.

A indicação constante da parte final do inciso II do artigo 46 do CTN não atinge, como é curial, a hipótese descrita no inciso I, do mesmo regramento, uma vez que este inciso traz situação dirigida ao produto de procedência estrangeira.

Em seu voto, o Ministro Francisco Falcão ressaltou, ainda, que ao ser realizada a cobrança do IPI de empresa que importa produto acabado tanto na hipótese do inciso I (desembaraço), quanto na do inciso II (saída do

---

8. **Art. 51.** Contribuinte do imposto é: **I** - o importador ou quem a lei a ele equiparar; **II** - o industrial ou quem a lei a ele equiparar; **III** - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; **IV** - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. **Parágrafo único.** Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

estabelecimento importador) do art. 46 do CTN, além de se estar diante de bitributação<sup>9</sup>, tal cobrança ofenderia o princípio da isonomia e da competência tributária, onerando ilegalmente o estabelecimento importador<sup>10</sup>.

#### **4. Posição adotada pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região**

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que até então seguia o posicionamento adotado no citado Recurso Especial 841.269, por ocasião do julgamento da Apelação Cível 5035351-63.2011.404.7000<sup>11</sup>, em 24 de julho de 2012, de relatoria do Desembargador Rômulo Pizzolatti, da Segunda Turma, por unanimidade, alterou seu entendimento, no sentido de que o IPI além de incidir no desembarço aduaneiro, deve incidir, ainda, na saída do estabelecimento comercial do importador, independentemente de o produto ter sofrido qualquer processo de industrialização, conforme se infere da ementa do julgado:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IMPORTADOR COMERCIANTE. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE. É devido o imposto sobre produtos industrializados no desembarço aduaneiro de produto industrializado, assim como na saída do estabelecimento do importador, comerciante equiparado a industrial, compensando-se o que for devido na última operação com o que foi pago na primeira, por força do princípio constitucional da não-cumulatividade.

---

9. Tecnicamente, equivocou-se o relator, pois, estar-se-ia diante de um caso de *bis in idem*, e não de bitributação.

10. Neste sentido também julgou, por diversas vezes, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região: Apelação Cível 010443-77.2009.404.7200. Segunda Turma. Relatora Desembargadora Federal Luciane Amaral Corrêa Münch. Diário Eletrônico, 15/07/2010; Apelação Cível 5004919-77.2010.404.7200. Segunda Turma. Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona. Diário Eletrônico, 05/10/2011; Apelação Cível 2007.70.06.000602-7. Primeira Turma. Relator Desembargador Federal Wilson Darós. *Diário Eletrônico*, 26/11/2008.

11. Segunda Turma. Desembargador Rel. Otávio Roberto Pamplona. Diário Eletrônico, 05/10/2011. Neste sentido também já foi decidido na Apelação/Reexame Necessário 5004803-13.2011.404.7208. Segunda Turma. Relator Juiz Federal convocado Luiz Carlos Cervi. *Diário Eletrônico*, 09/08/2012.

Em síntese, o argumento do Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, foi no sentido de que o produto industrializado (acabado) importado por estabelecimento comercial, legalmente equiparado a industrial, sofre dois fatos geradores: o primeiro por desembaraço aduaneiro (CTN, art. 46, II e art. 51, parágrafo único; RIPI, art. 24, III), enquanto o segundo se dá com a saída do produto do estabelecimento (CTN, art. 46, I; RIPI, art. 24, I),

Ressalta-se que, em seu voto, o Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti decidiu que o estabelecimento legalmente equiparado a industrial, sem ter ao menos praticado qualquer ato de industrialização, deve sofrer a incidência do IPI, uma vez que, em tese, tem-se na saída da empresa que importou um produto acabado, um novo fato gerador, por via da equiparação prevista no art. 51, parágrafo único do CTN.

Em voto-vista, a Juíza Federal convocada Cláudia Maria Dadico, posicionou-se em idêntico sentido. Citou o julgamento do Recurso Especial 841.269 do Superior Tribunal de Justiça anteriormente elencado e alguns julgados do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no mesmo sentido, e destacou que todos os julgados encontram-se focados, essencialmente, nas seguintes premissas:

- a) o art. 46 do CTN, em seus três incisos materializa hipóteses de incidência excludentes, vale dizer, um determinado sujeito passivo somente poderia sofrer a incidência do IPI alternativamente, ou no desembaraço aduaneiro, ou na saída dos produtos industrializados de seu estabelecimento;
- b) a dupla incidência, ou seja, no desembaraço aduaneiro e na saída do produto estrangeiro do estabelecimento importador, configuraria “*bitributação*” ou “*bis in idem*”, de produto que, no desembaraço aduaneiro, já sofre dupla incidência com o recolhimento de Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto de Importação.

Ao enfrentar a primeira das alegações, com fundamento no art. 153, inciso VI da CF; arts. 46 e 51 do CTN; art. 2º da Lei 4.502/1964; arts. 3º e 4º do RIPI, afirmou que o art. 46 do CTN, em seus três incisos, não materializa hipóteses de incidência excludentes, ou seja, não se vislumbra qualquer norma determinando que a ocorrência de um fato gerador exclua a possibilidade de ocorrência de outro, em relação ao mesmo contribuinte em operações diversas.

Afirmou, ainda, que apesar de o art. 2º da Lei 4.502/1964 ter feito a distinção entre procedência de produtos estrangeiros e de produção nacional para fins de incidências distintas e excludentes, o imposto que tributava o consumo não se coaduna com a moldura constitucional do IPI nem com o CTN, visto que este deve prevalecer em face da Lei 4.504/1964, a qual ao seu entendimento invadiu campo reservado à lei complementar.

Desta forma, afirmou que não há nenhuma proibição ou impedimento de que o contribuinte pratique duas operações consecutivas que acarretem duas incidências sucessivas do imposto em questão, desde que preservada a não cumulatividade.

No que diz respeito ao *bis in idem*, aduziu que as operações suso aludidas geram fatos geradores diversos, ou seja, a mesma pessoa jurídica figura como contribuinte, numa situação como importadora, noutra como equiparado à industrial.

Com relação à ofensa ao princípio da isonomia, trouxe no voto a argumentação proferida pela Fazenda Nacional de que, em sua defesa oral, manifestou que a dupla incidência, tanto na nacionalização do produto acabado e na saída do mesmo do estabelecimento equiparado à industrial, visa proteger a indústria nacional (Produto Interno Bruto), fazendo com que a carga incidente sobre o bem importado não seja inferior àquela incidente sobre o bem nacional, pois tem relação direta com a manutenção dos empregos e da economia como um todo.

Expostos os principais argumentos dos votos dos Magistrados, passar-se-á a analisar os seus fundamentos à luz do ordenamento jurídico vigente.

## **5. Da relação jurídico-tributária quanto à saída de produtos importados não submetidos a qualquer nova operação de industrialização**

O debate jurídico refere-se à existência ou não de relação jurídico-tributária nas operações de revenda no mercado interno de produtos importados não submetidos a qualquer nova operação de industrialização pelo importador.

Primeiramente, destaca-se que os diferentes incisos do art. 46 do CTN demonstram alternatividade quanto às hipóteses de incidência do IPI, conforme o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça.

Ainda que a redação do art. 46 do CTN não seja clara, resta evidente que a intenção do legislador era no sentido de abranger a hipótese do importador realizando o desembaraço apenas no inciso I, não o atingindo novamente, por conta da parte final do inciso II, quando não realizar atos de industrialização.

Essa é a posição de Baleeiro<sup>12</sup>, disposta no livro *Direito Tributário Brasileiro*, quando comenta o inciso II do art. 46 do CTN:

Quando se trata de mercadoria de produção nacional, o fato gerador está firmado no momento em que a coisa sai do estabelecimento do contribuinte de *jure*, como tal considerados o industrial, ou o comerciante ou quem a lei equiparar a um ou outro (art. 51, nºs II e III). Só podem ser essas pessoas no inciso II.

Tecnicamente, o dispositivo não está bem redigido, pois remete ao art. 51, onde não se fala em estabelecimento e no qual há menção do importador ou arrematante, que não tem pertinência com o inciso II do art. 46.

Desta forma, a remissão realizada pelo inciso II do art. 46 do CTN é indevida. Jamais deveria ter havido menção à figura do importador, gerando o entendimento equivocado no sentido de fazer incidir mais uma vez o imposto sobre produtos industrializados em relação aos importadores de produtos industrializados acabados.

Para melhorar a compreensão do tema, deve-se salientar que, para o importador, o processo de produção, elemento econômico do IPI, ocorre fora do Brasil. Assim, para que o importador seja equiparado ao produtor interno, que sofre a incidência do IPI quando da saída do estabelecimento, foi prevista a incidência do inciso I, ou seja, o desembaraço aduaneiro do produto industrializado fora do Brasil.

---

12. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 343.



Com fulcro neste pensamento, o STJ, no julgamento do já citado REsp 841.269, se posicionou no sentido de haver dupla incidência do imposto quando se exige o IPI no desembaraço aduaneiro, e, posteriormente, na saída do estabelecimento comercial do importador, sem que haja, por parte deste, qualquer modificação, mínima que seja, no produto, que pudesse caracterizar novos atos de industrialização.

Todavia, neste ponto, cumpre ressaltar que há razão no fundamento trazido pela Juíza Federal convocada no julgamento da Apelação Cível analisado no item anterior, quando trata da ausência do *bis in idem*. Realmente, não se trata aqui de *bis in idem* ou de bitributação, já que se está diante de fatos geradores distintos: o desembaraço aduaneiro e a saída do produto do estabelecimento.

Contudo, ao contrário do disposto no voto-vista proferido pela Juíza Federal Cláudia Maria Dadico, afirma-se que a Lei 4.502/64 não se trata de lei ordinária que “invadiu o campo reservado à lei complementar”. Trata-se da lei originária do IPI, anteriormente chamado de Imposto de Consumo, a qual, assim como o CTN, é uma lei formalmente ordinária (Lei 5.172/1966), e foi recepcionada como lei complementar pelo art. 146, inciso III, alínea “a” da CF, pois versa sobre normas gerais tributárias.

O que significa afirmar que o art. 2º da Lei 4.502/64, interpretado conjuntamente ao art. 46 do CTN, continua vigorando a ponto de explicitar a **alternatividade** quanto às hipóteses de incidência do IPI, pois disciplina que, quanto aos produtos de procedência estrangeira, o fato gerador será o respectivo desembaraço aduaneiro. A Lei 4.502/1964, não deixa margem à tributação desses produtos na saída do estabelecimento importador, pois a saída do estabelecimento apenas será fato gerador do IPI quando esta operação atingir produtos de produção nacional:

**Art. 2º.** Constitui fato gerador do impôsto:

**I** - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;

**II** - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

Ademais, frise-se que se entremostra equivocado o posicionamento do Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, ao afirmar que o estabelecimento legalmente equiparado a industrial, sem ter ao menos praticado qualquer ato de industrialização, deve sofrer a incidência do IPI, com base no art. 46, inciso II, art. 51, parágrafo único, do CTN; e, art. 24, inciso III, do RIPI.

Ora, o art. 51, parágrafo único, consagra apenas o princípio da autonomia dos estabelecimentos, ou seja, segundo Machado Segundo<sup>13</sup> “se uma determinada pessoa jurídica tem vários estabelecimentos, cada um deles deve ser considerado como contribuinte, para fins de apuração e cobrança do IPI”. Segundo ele, trata-se de uma maneira de facilitar o controle, relativamente à aplicação do princípio da não cumulatividade.

Ainda, disciplina o inciso II do art. 51 do CTN que o contribuinte do IPI será “o industrial ou quem a **lei** a ele equiparar” (grifou-se). E tal equiparação, realizada entre o importador e o industrial, na tese defendida pelo Desembargador, é feita pelo Regulamento do IPI, art. 24, inciso III, ou seja, por um decreto<sup>14</sup>, o Decreto 7.212/2010.

Sobre o *status* dos decretos regulamentares, Betioli<sup>15</sup> afirma:

b) No que se refere ao problema da fonte legal, os regulamentos ou decretos regulamentares não são leis, no sentido técnico, pois não podem “inovar” a ordem jurídica, “criar” deveres ou obrigações. De fato, eles não podem ultrapassar os limites postos pela norma legal que especificam ou a cuja execução se destinam. Eles, em relação à lei que regulamentam: 1º) não podem transgredir o disposto pela lei, vinculando-se ao estabelecido textualmente por ela; têm caráter subsidiário; 2º) não podem inovar, criar dever ou direito novo; não podem exigir ou dar mais do que a lei que regulamentam.

---

13. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 180.

14. CTN: **Art. 99**. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

15. BETIOLI, Antônio Bento. *Introdução ao direito: lições de propedêutica jurídica tridimensional*. 11. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 202-203.

Por conseguinte, os regulamentos, como no caso o Decreto 7.212/2010 (RIPI), invocado como espécie de fonte legal pelo Magistrado, não integra o processo legislativo; só pode ser concebido como ato normativo de vigência e eficácia subordinadas aos ditames das normas oriundas do processo legislativo.

E nem se pode dizer que o art. 24, III, do RIPI, fundou-se no estabelecido no art. 4<sup>o</sup><sup>16</sup>, I, da Lei 4.502/64, pois o art. 2<sup>o</sup><sup>17</sup> desta, incisos I e II, é claro ao estabelecer que o fato gerador quanto aos produtos de procedência estrangeira somente ocorre com o desembaraço aduaneiro.

Conforme Barreto<sup>18</sup>, a equiparação feita pela norma não tem o objetivo de fazer incidir o IPI sobre a saída dos produtos importados do estabelecimento importador, mas, sim, dispensar igual tratamento ao consumidor do produto importado e do produto nacional, que é o contribuinte de fato do tributo: “A finalidade legal é dispensar igual tratamento aos consumidores tanto de produtos fabricados no Brasil como de produtos importados, pois que eles – em regra, contribuintes de fato – são os que na realidade suportam o ônus do imposto”.

Destarte, com efeito, ao contrário do posicionamento da Segunda Turma do TRF da 4<sup>a</sup> Região, não há que se falar em incidência do IPI relativamente às operações de revenda no mercado interno de produtos importados não submetidos a qualquer nova operação que lhe modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo. E tal entendimento não se baseia na ocorrência de bitributação ou *bis in idem*, como disposto no REsp 841.269, mas, sim, de simples hipótese de não incidência, diante da ausência de previsão legal.

---

16. **Art. 4<sup>o</sup>.** Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei: **I** - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira.

17. **Art. 2<sup>o</sup>.** Constitui fato gerador do imposto: **I** - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro; **II** - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

18. BARRETO, Aires F. Importador de bens industrializados – equiparação industrial – o termo “industrial”, utilizado na legislação do ICMS, tem o alcance que lhe dá a legislação do IPI, inclusive para efeitos isenacionais. *Revista de Direito Tributário* n. 69. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 345.

Entendimento diverso levaria à consequência de fazer incidir IPI em quaisquer das fases posteriores da cadeia de consumo de uma mercadoria, independentemente de a mesma submeter-se a uma operação de industrialização, onerando ilegalmente, em última análise, o contribuinte de fato.

Quanto à afirmação proferida pela Fazenda Nacional, acolhida pela Juíza Federal convocada, Cláudia Maria Dadico, de que a dupla incidência no Imposto visa preservar a indústria nacional (Produto Interno Bruto), fazendo com que a carga incidente sobre o bem importado não seja inferior àquela incidente sobre o bem nacional, esta, também, não encontra argumento lógico.

Alerta-se para dois importantes fatos: a) a alíquota do IPI ainda pode ser alterada por decreto do Poder Executivo, obedecida a anterioridade mínima e; b) o imposto de importação, além de poder ter sua alíquota alterada por Decreto Executivo, não se sujeitando a nenhum dos princípios da anterioridade, está contido na base de cálculo do IPI na importação.

Destarte, não há de se falar em falta de proteção para as empresas nacionais, uma vez que cabe ao Poder Executivo – e não ao Judiciário – regular a balança econômica nacional. Caso assim não fosse, logo que a importações tivessem alta queda no mercado e, fosse do interesse do País a retomada das importações, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região teria que mudar seu entendimento novamente, no sentido de não mais incidir o imposto. Todavia, isto não cabe ao Poder Judiciário.

## 6. Conclusão

Não há que se falar em incidência do IPI, no que tange às operações de revenda no mercado interno de produtos importados não submetidos a qualquer nova operação que lhe modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo, visto que a equiparação, realizada entre o importador e o industrial, prevista no artigo 51, inciso II do CTN, não pode ser feita com base no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, Decreto 7.212/2010.

Não obstante, a equiparação feita pela norma não tem por escopo fazer incidir o IPI sobre a saída dos produtos importados do estabelecimento im-

portador, mas, sim, dar igual tratamento ao consumidor do produto importado e do produto nacional, visto que em regra, são os contribuintes de fato que na realidade suportam o ônus daquele imposto.

Desta forma, tendo por observância que a Lei 4.502/64 e o CTN foram recepcionados como leis complementares pelo art. 146, inciso III, alínea “a” da CF, o art. 46 do CTN, em seus três incisos materializa hipóteses de incidência excludentes, ou seja, um determinado sujeito passivo somente poderia sofrer a incidência do IPI alternativamente, ou no desembaraço aduaneiro, ou na saída dos produtos industrializados de seu estabelecimento, ou na arrematação.

Nesta esteira, não há que se falar em incidência do IPI relativamente às operações de revenda no mercado interno de produtos importados não submetidos a qualquer nova operação que lhe modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo. Tal entendimento não se baseia na ocorrência de bitributação ou *bis in idem*, como disposto no REsp 841.269 mas, sim, de simples hipótese de não incidência, diante da ausência de previsão legal.

Assim sendo, constata-se que o novo posicionamento da Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região é despojado de fundamentação jurídica e de visão sistêmica e, que, por consequência, ao final, onerará, em demasia, os consumidores de produtos importados acabados.

## Referências

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BETIOLI, Antônio Bento. *Introdução ao direito: lições de propedêutica jurídica tridimensional*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI: princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil* de 05 de outubro de 1988. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 24 dez. 2012.

BRASIL. Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010. *Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 25 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei n. 4.502, de 16 de julho de 1965. *Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas*. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 25 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 25 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nos Embargos Declaratórios no Agravo de Instrumento 886.418/PE, Relator Ministro José Delgado, 1ª Turma. *Diário da Justiça da União*. Brasília, 10.12.2007.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 841.269/BA, Primeira Turma. Relator Ministro Francisco Falcão. *Diário da Justiça da União*. Brasília, 14.12.2006.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 435.575/SP, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segundo Turma. *Diário da Justiça da União*. Brasília, 19.10.2004.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível 010443-77.2009.404.7200, Segunda Turma. Relatora Desembargadora Luciane Amaral Corrêa Münch. *Diário da Justiça Eletrônico*. Porto Alegre, 15.07.2010.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível 5004919-77.2010.404.7200. Segunda Turma. Relator Desembargador Otávio Roberto Pamplona. *Diário da Justiça Eletrônico*. Porto Alegre, 05.10.2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível 2007.70.06.000602-7. Primeira Turma. Relator Desembargador Vilson Darós. *Diário da Justiça Eletrônico*. Porto Alegre, 26.11.2008.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação/Reexame Necessário 5004803-13.2011.404.7208 Segunda Turma. Relator Desembargador Luiz Carlos Cervi. *Diário da Justiça Eletrônico*. Porto Alegre, 09.08.2012.

BARRETO, Aires F. Importador de bens industrializados – equiparação industrial – o termo “industrial”, utilizado na legislação do ICMS, tem o alcance que lhe dá a legislação do IPI, inclusive para efeitos isençionais. *Revista de Direito Tributário* n. 69. São Paulo: Malheiros, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. ed. rev. ampl. e atual. até a EC 57/2008. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *IPI teoria e prática*. São Paulo: Malheiros, 2009.

PAULSEN, Leandro; MELO José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.





## PRAZOS E PRESUNÇÕES EM PROCESSOS JUNTO AO CARF

Ives Gandra da Silva Martins

Entendo, desde a edição do CTN (Lei 5.172/66), de que o processo administrativo é um processo revisional do lançamento, que possui a dupla natureza, ou seja, constitutiva do crédito tributário (art. 139 do CTN) e declaratória da obrigação tributária (art. 113 do CTN)<sup>1</sup>. Objetiva, por decorrência, como razão última, a busca da verdade material, vale dizer, conhecer se a hipótese legal, considerada violada pela autoridade fiscal, corresponde rigorosamente ao fato constatado<sup>2</sup>. Isto porque, o julgamento que se desvie

---

1. *Estão os artigos assim redigidos:*

*“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária;*

.....

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”*

2. *Ricardo Mariz de Oliveira esclarece:*

*“Com efeito, a obrigação tributária é ‘ex lege’, surgindo com a ocorrência do fato gerador (CTN, art. 113, parágrafo 19), ou seja, com a ocorrência efetiva da hipótese prevista em tese na lei do ente público detentor da competência tributária específica, segundo a discriminação de rendas advinda da Constituição Federal, e ainda de acordo com os limites estatuidos pela lei complementar da Constituição, ou seja, pelo CTN.*

*Ocorrido o fato concreto, surge a obrigação tributária vinculando um sujeito ativo e um sujeito passivo numa relação obrigacional prevista e definida em lei.*

*A despeito disso, o CTN distinguiu claramente, o momento de nascimento da obrigação tributária do momento de constituição do crédito tributário, com o que, inclusive, colocou fim à discussão doutrinária que o precedia, na qual uma corrente atribuía ao lançamento efeitos constitutivos da obrigação tributária, ao passo que outra corrente enxergava no lançamento efeitos meramente declaratórios da obrigação já existente pelo fato gerador. O art. 142 fez clara opção pelo caráter declaratório do lançamento, em relação ao nascimento da obrigação tributária, mas concedeu-lhe a função constitutiva do crédito tributário” (Do lançamento, Caderno de Pesquisas Tributárias volume 12, ob. cit. p. 98/99).*

desta procura ou faça uma incorreta avaliação da norma aplicável ao fato será contestado em juízo e certamente derrubado.

Por esta linha de raciocínio, enquanto a rigidez defensiva da magistratura leve a buscar primeiro saber se a norma processual foi respeitada, pois não o sendo, afasta a possibilidade de seu julgamento, principalmente nos recursos (por exemplo, a não interposição de embargos de declaração inviabiliza o recurso especial), para só depois buscar a verdade material, no processo administrativo descobri-la é o mais relevante, a fim de se evitar contestação e anulações pelo Judiciário. No processo judicial, a forma vale mais do que o mérito. No processo administrativo, o mérito vale mais do que a forma.

Desta forma, entendo que a prova no processo administrativo pode ser realizada a qualquer momento, não obstante as regras da legislação de regência pertinente à SRFB.

É que para o julgador de 1ª e 2ª instâncias administrativas, a busca da verdade incontestável é seu principal desiderato, pois, por força da lei suprema (art. 5º inciso I e 150 inciso I), o princípio da legalidade é inelástico, inflexível e inextensível<sup>3</sup>.

---

3. *Escrevi:*

*“Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.*

*Como bem acentua Sainz de Bujanda (Hacienda y derecho, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas - e principalmente - o próprio critério da decisão no caso concreto.*

*A exigência da ‘lex scripta’, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da ‘lex stricta’, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): “E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (handlungsnormen), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento”.*

*Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O*

Percebe-se que o número de diligências que se pede em 2ª instância administrativa para suprir lacunas das decisões de 1ª é grande, algo que não ocorre no processo judicial, em que a fase probatória encerra-se em 1º grau e, a não ser que a decisão seja anulada pelo Tribunal “ad quem”, o princípio do “dormientibus non succurrit jus” é olímpicamente aplicado, como na Roma republicana de 450 a.C. - ou seja, na fase primitiva do direito processual romano, conhecido por direito formulário.

Esta flexibilidade maior na busca da verdade material pelo CARF - que o torna para muitos um Tribunal mais qualificado que os judiciais, não só pela especialidade maior de seus julgadores, mas pelo espírito que norteia a sua busca do ideal de Justiça -, é que me leva a entender que, antes do encerramento da fase administrativa, em havendo fato capaz de elidir o lançamento, ele deve ser levado ao conhecimento dos julgadores, em prol da verdade material e do ideal de justiça fiscal que deve marcar as relações entre Fisco e contribuinte.

Em relação às presunções, lembro que organizei, em 1984, o Simpósio do Centro de Extensão Universitária (IX) sobre Presunções no Direito Tributário, com a colaboração, no livro publicado pela Editora Resenha Tributária, dos seguintes autores: Aires Fernandino Barreto, Antonio Alberto Soares Guimarães, Antonio Bianchini Neto, Antonio Manoel Gonzalez, Cleber Giardino, Gilberto de Ulhôa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra Martins, José Eduardo Soares de Melo, Ricardo Mariz de Oliveira, Roberto Catalano Botelho

---

*princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.*

*É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do ‘numerus clausus’ veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (Resenha Tributária 154:779-82, Seção 2.1, 1980)” (Curso de Direito Tributário, coordenação minha, São Paulo: Co-edição CEEUIFIEO, Editora Saraiva, 1982, p. 57/58).*

Ferraz, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães e Yonne Dolácio de Oliveira<sup>4</sup> e, em 1987, organizei o XII Simpósio subordinado ao tema “Do lançamento”, cujo livro, também editado pela Resenha Tributária do saudoso amigo Bicego, o qual difundiu, durante três décadas, estudos de tributaristas e membros da Receita, foi escrito pelos autores seguintes: Aurélio Pitanga Seixas Filho, Carlos Celso Orcesi da Costa, Carlos da Rocha Guimarães, Carlos Valder do Nascimento, Francisco de Assis Praxedes, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Jose Eduardo Soares de Melo, Marco Aurélio Greco, Moisés Akselrad, Ricardo Mariz de Oliveira, Waldir Silveira de Mello, Walter Barbosa Corrêa e Ylves José de Miranda Guimarães<sup>5</sup>.

Minha posição naquele Simpósio foi a de que somente as presunções “juris et de jure” poderiam ser utilizadas pelo Fisco, em face das garantias de defesa asseguradas aos contribuintes e colocadas no Código Tributário Nacional no capítulo referente à exegese, como a retroatividade benigna (106), integração analógica a favor do contribuinte (108 § 1º)<sup>6</sup> e o princípio “in dubio” em prol do pagador de tributos (art. 112).

Por outro lado, os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal, próprios de direito tributário, impedem

---

4. *Presunções no direito tributário, Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 9, coordenação minha, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 1991.*

5. *Caderno de Pesquisas Tributárias volume 12, ob. cit., coordenação minha, 1987, São Paulo.*

6. *Estão os artigos 106 e 108 III assim redigidos:*

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”;*

*“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

*.....*

*§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

*....”*

a utilização das presunções “*juris tantum*” ou quaisquer outras formas de aproximação ou integração analógica para caracterização da ocorrência do dever de pagar. É que poderiam tais presunções ser derrubadas por fatos ou, não havendo fatos capazes de derrubá-las, pela insuficiência das provas alegadas pelo Fisco para justificar o lançamento.

Para aquele Simpósio escrevi:

Por essa razão, o direito tributário brasileiro, por força da lei maior e de sua lei explicitadora, não admite “ficções jurídicas” nascidas de legislação ordinária, em desacordo com o tipo descrito na lei maior ou na lei complementar. As presunções ou indícios, por outro lado, em face de dúvida pertinente à falta de desenho completo do fato gerador pretendido pelo sujeito passivo, não podem ser aplicados, sempre que se utilize de interpretações extensivas. Na dúvida – e sempre há parcela de dúvida nas presunções relativas – deve-se aplicar a interpretação mais favorável ao sujeito ativo e não passivo da relação tributária.

A presunção é figura da metodologia exegética que permite, nas suas duas modalidades, em face de determinados comportamentos conhecidos, seja considerado ocorrido comportamento final desconhecido. Se a lei determinar que tal processo de condução hermenêutica não admite prova em contrário, será absoluta. Se não, será relativa.

A “ficção jurídica” é mentira, que se torna “verdade” por força de lei.

Os indícios são elementos de menor densidade probatória que as presunções, os quais devem levar – ou não – à conformação de uma situação jurídica desconhecida, mas provável por força de sua existência<sup>7</sup>.

Tendo a conclusão do plenário sido a seguinte:

1ª questão: Em que as presunções se distinguem das ficções jurídicas e dos indícios? Compatibilizam-se presunções com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação?

Indícios são fatos conhecidos, comprovados, que se prestam como ponto de partida para as presunções “*hominis*”. Estas constituem um processo

---

7. *Presunções no Direito Tributário, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 9, ob. cit., p. 41-42.*

de raciocínio pelo qual se parte do fato conhecido para um não conhecido com base numa regra de freqüência suficiente ou de resultados conhecidos ou em decorrência da previsão lógica do desfecho.

Nas presunções legais a identificação da conseqüência decorrente dos fatos conhecidos se dá por determinação da lei que substitui o processo de raciocínio desenvolvido pelo seu aplicador, podendo comportar prova em contrário ou não, conforme se trate de presunções relativas ou absolutas.

Na ficção a lei atribui a determinado fato, coisa, pessoa ou situação característica ou natureza que, no mundo real, não existem nem podem existir.

Os lançamentos de tributos com base em presunções “hominis” ou indícios (ressalvados os indícios veementes quando proporcionam certeza quanto aos fatos), sempre que ocorrer incerteza quanto aos fatos, não se compatibilizam com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. As presunções legais relativas podem ser adotadas pelo legislador desde que sejam estabelecidas no âmbito da competência tributária respectiva.

Por ficção não se pode considerar ocorrido o aspecto material do fato imponível, pois ou se estará exigindo tributo sem fato gerador ou haverá instituição de tributo fora da competência outorgada pela Constituição. O mesmo se aplica à instituição da presunção absoluta pois, de sua aplicação, poderá resultar exigência de tributo sem fato gerador (unânime) (grifos meus)<sup>8</sup>.

Não há por que mudar, em 2012, a posição assumida em Simpósio que coordenei em 1984. Mantenho, pois, a inteligência de que apenas as presunções “juris et de jure” podem ser adotadas em direito tributário a favor do Erário. Já em relação ao contribuinte, há maior elasticidade, pois pode ele se defender com “presunções juris tantum”, em face do espírito que norteou o CTN de dar-lhe maior amplitude impugnativa, confirmada pelo inciso LV do artigo 5º da Lei Maior, e do artigo 112 do CTN segundo o qual, em caso de dúvida, a interpretação tem que lhe ser a mais favorável, estando assim redigido o dispositivo que repito:

---

8. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10, Coedição CEEU/Resenha Tributária, 1985, p. 353/354.*

Art. 112. 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<sup>9</sup>.

Embora examinados neste estudo de forma bastante perfunctória, são dois temas em permanente debate no CARF e nos quais a minha interpretação é aquela aqui exposta.

---

9. A.J. Franco Campos lembra que:

“Conclusão vigésima: art. 112 — nada mais justo que a interpretação mais favorável ao sujeito passivo (a expressão “acusado”, primitiva redação, não nos parece própria), máxime no campo da ilicitude e em casos de dúvida” (grifos meus) (Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenação minha, vol. 2, ob. cit., p. 168).”





# A PORTARIA MF 436/58 EM FACE DA ANÁLISE FISCAL E EXTRAFISCAL DA LIMITAÇÃO DA DEDUTIBILIDADE (IRPJ) DE ROYALTIES E REMUNERAÇÃO POR ASSISTÊNCIA TÉCNICA<sup>1</sup>

Marcelo Gustavo Silva Siqueira

## 1. Da cealuma que deu origem à limitação da dedutibilidade

As remessas para não residentes eram tributadas pelo IRRF sob a alíquota de 10% (tributação geral), conforme art. 97 do Decreto-Lei 5.844/43. Posteriormente, tal alíquota foi aumentada para 15% pela Lei 154/47 (art. 1º) e na década seguinte, especificamente para os royalties (art. 30 da Lei 2.354/54), para 25%.

Nessa época, o IRPJ era o principal tributo incidente sobre as atividades da pessoa jurídica, sendo que os royalties e a remuneração por assistência técnica eram dedutíveis sem um limite quantitativo específico. Os royalties eram tributados apenas na ocasião de sua remessa (IRRF de 25%, empresário compulsório<sup>2</sup> de 15% sobre o IRRF devido nos exercícios de 1952 a 1966 (anos-base 1951 a 1965) e, aparentemente, o imposto sobre transferência de fundos para o exterior<sup>3</sup>), enquanto os dividendos eram tributados na

---

1. Trata-se de uma versão reduzida do artigo “A Portaria MF 436/58 em face da análise fiscal e extrafiscal da limitação da dedutibilidade (IRPJ) de royalties e remuneração por assistência técnica”, publicado em BARBOSA, Denis Borges (org.). *20 anos de direito*. Editora Lulu, 2012, p. 309-368, que é uma versão atualizada do artigo “Da Limitação da Dedutibilidade de Royalties e Remuneração por Assistência Técnica – Uma Proposta de Análise Fiscal e Extrafiscal”, publicado na *Revista da Associação Brasileira da Propriedade Intelectual – ABPI* n. 107, Jul/Ago de 2010, p. 22-36. Uma terceira versão constará no livro *Tributação da Propriedade Industrial e do Comércio de Tecnologia*, atualizado em coautoria com Denis Borges Barbosa.

2. Art. 3º da Lei 1.474/51; arts. 1º e 2º da Lei 2.973/56; art. 4º do Decreto 30.812/52; art. 97 do Decreto 24.239/47. GUMPEL, Henry J.; DE SOUSA, Rubens Gomes. *Taxation in Brazil – World Tax Series*. Boston: Little Brown and Company, 1957. p. 228.

3. Artigo 15, inciso V da Constituição Federal de 1946.

pessoa jurídica (IRPJ de 15% até Cr\$ 500 mil e de 20% acima desse valor, além do empréstimo compulsório de 15% sobre o IRPJ devido<sup>4</sup>) com a apuração do lucro e na ocasião de sua distribuição, remessa<sup>5</sup> (IRRF de 20% para ações nominativas e de 28% para ações ao portador<sup>6</sup>), de modo que a soma das alíquotas resultava em montante superior ao incidente sobre os royalties.

A questão sobre a dedutibilidade dessas despesas se tornou ainda mais delicada com a instituição do imposto de renda adicional (devido nos exercícios de 1957 a 1960; art. 1º da Lei 2.862/56) sobre o lucro que ultrapassasse 30% da soma do capital social, lucros não distribuídos e reservas, com alíquotas que variavam entre 20% e 50% (art. 8º da Lei 2.862/56), conforme o lucro fosse superior aos referidos 30% do capital<sup>7</sup>.

Outro fator relevante era o monetário. Na época, muitos países adotaram restrições para as remessas de dividendos, seja em relação a um percentual do capital investido<sup>8</sup> ou mediante a imposição de um adicional à tributação usual de tais remessas<sup>9</sup>. A transferência de tecnologia e a remessa dos montantes correspondentes, porém, não eram reguladas.

Diante desse panorama, as transnacionais estipularam alíquotas de royalties absurdamente altas entre as controladoras e suas subsidiárias que resultavam em despesas posteriormente deduzidas de forma integral, resultando no recolhimento do IRPJ em montante inferior. Era uma das melhores formas de obter um alto retorno do investimento efetuado<sup>10</sup>.

O Diretor do Imposto de Renda na época, Noé Winkler, assim relatou o resultado de uma análise efetuada pelo fisco sobre a dedutibilidade dos royalties e da remuneração por assistência técnica:

---

4. GUMPEL, Henry J.; DE SOUSA, Rubens Gomes. *Op. cit.*, p. 237.

5. O imposto sobre a transferência de fundos para o exterior não incidia sobre os lucros e dividendos (GUMPEL, Henry J.; DE SOUSA, Rubens Gomes. *Op. cit.*, p. 84/85).

6. *Ibidem*, p. 182. Art. 30 da Lei 2.354/54 e art. 25 da Lei 2.862/57.

7. *Ibidem*, p. 270-281.

8. SWANSON, Howard. Tax Treatment of Research and Experimentation Expenditures. *Taxes – The Tax Magazine*, v. 34, n. 8, p. 541-548, ago. 1956.

9. FRENCH, Jan Hoffman. Brazil's Profit Remittance Law: Reconciling Goals in Foreign Investments. *14 L. & Pol. Int'l Bus.* 399 (1982), p. 419

10. NETO, J. M. Pinheiro. Multinationals in Brazil. *Case Western Reserve Journal of International Law*, 1976, vol. 8, n. 2, p. 320.

Em 1958, o autor deste livro, no exercício do cargo de Diretor do Imposto de Renda, preocupou-se com os parcos resultados apresentados por empresas controladas pelo exterior. Não eram convincentes os modestos frutos produzidos por altos investimentos. Designamos peritos de confiança para examinar a contabilidade das maiores empresas atuantes no País. Foram 33, sendo 13 do Rio e 20 em São Paulo. O relatório trouxe informações surpreendentes. As mais variadas formas de pagamento de “royalties” e de assistência técnica foram detectadas, inclusive pagamentos cumulativos a esses títulos. Deduções haviam de até 27% da receita bruta. Os quadros demonstrativos que acompanharam o relatório da perícia fizeram aflorar situações interessantes. Em alguns casos os “royalties” se apresentavam exageradamente elevados em função dos lucros declarados, evidenciando-se altíssimos em relação ao capital registrado. Numa empresa, para um lucro de cinco milhões, os “royalties” se elevaram a quarenta e quatro milhões; n’outra, para um lucro de noventa e cinco milhões, “royalties” de cento e dez milhões, afora situações de prejuízo contábil, com substanciais “royalties” escriturados. Em outras posições comparativas, os lucros declarados representavam 13 a 17% do capital<sup>11</sup>, enquanto que aí os “royalties” mais encargos por assistência técnica somavam 62 a 67% do mesmo capital. (WINKLER, Noé. *Imposto de Renda – Doutrina, Comentários, Decisões e Atos Administrativos e Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário)*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 521 e seguintes.)

Uma autuação do fisco federal na época, sobre um dos casos mais abusivos, chegou ao Supremo Tribunal Federal – STF<sup>12</sup>. O Recurso Extraordinário talvez represente um dos primeiros julgados sobre os limites do planejamento tributário em relação à transferência de tecnologia (o Fisco

---

11. Esse lucro, portanto, não estava sujeito ao imposto de renda adicional sobre o lucro em relação ao capital, já que o lucro inferior a 30% do capital (art. 3º da Lei 2.862/56) não estava sujeito ao referido imposto.

12. “Sociedade estrangeira sedada no exterior que organiza subsidiária para operar, com exclusividade no Brasil. II. Pretensão de remessa de lucros auferidos sob forma de “royalties”, nos anos bases 1952 / 1956. Ação para anular lançamentos. Improcedência. III. Inexistência de ofensa ao princípio da legalidade ou de negativa de vigência da Lei Federal. Dissídio pretoriano não comprovado. IV. Recurso Extraordinário não conhecido.” (STF, RE 75.829/GB, Rel. Min. Thompson Flores, DJ 30/08/1974)

alegou fraude<sup>13</sup>) e a falta de razoabilidade dos royalties pagos, tanto que assim consta no relatório do Rel. Min. Raphael de Barros Monteiro (que depois viria a falecer e ser substituído pelo Rel. Min. Thompson Flores), que transcreveu trechos das decisões de instâncias inferiores:

“A autora é uma sociedade anônima estranha. Foi organizada nos Estados Unidos, tem sede ali (fs. 2), mas só opera no Brasil. Depreende-se, daí, do mais que consta dos autos, que essa singularidade teve desiderato altamente proveitoso, economizar despesas com tributos, distribuindo lucros sob rótulo de royalties”.

(...)

“Verifica-se, sem dúvida, que a apelada foi criada como tentativa de fraude à legislação tributária brasileira.”

“A constituição das empresas nos Estados Unidos da América do Norte (...), não pode prevalecer para ilidir a real natureza das verbas remetidas pela A. para sua acionista, as quais longe de constituírem despesas necessárias às suas atividades no Brasil, nada mais são que autênticos lucros apurados nas vendas aqui efetuadas.”

A Procuradoria da República seguiu a linha do acórdão recorrido, destacando mais dados concretos do caso, inclusive com a indicação de uma alíquota absurda a título de royalties:

(...) a criação nos Estados Unidos, de firma com denominação idêntica a de outra existente naquele país, com capital constituído por 250 ações, das quais 247 pertenciam à congênera americana, constitui uma farsa com o objetivo de lesar o fisco brasileiro porque **dois terços dos lucros eram remetidos para a sociedade sediada no exterior, a Standard Brands Incorporated, a título de “royalties”**, sem que o Imposto de Renda<sup>14</sup> pudesse incidir sobre essa quantia, como deveria. (Grifo nosso)

---

13. Marcus Abraham (*O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 362-369) destaca outras antigas decisões do STF sobre planejamentos tributários abusivos.

14. O IRPJ.

Vejam que dois terços do lucro a título de royalties, se desconsiderarmos a existência de outras deduções prévias, correspondem a royalties no patamar de 66% da receita líquida antes da dedução dos mesmos.

Outra preocupação destacada pelo fisco foi “a dificuldade de apreciar-se (...) a simples utilidade dos serviços prestados, quando não de se comprovar a própria efetividade da sua prestação; e a suspeita de simulação nos contratos, seja porque nestes, ou nos comprovantes dos pagamentos, a natureza dos serviços fosse insuficientemente descrita, seja porque a entidade prestadora dos serviços fosse acionista majoritária da sociedade pagadora, ou por outra forma a controlasse”.<sup>15</sup>

## 2. Das medidas adotadas para coibir os abusos

### 2.1. Do projeto de lei de Rubens Gomes de Sousa

A falta de razoabilidade na estipulação dos royalties e da remuneração por assistência técnica e o insucesso do fisco em buscar a vedação (com o argumento de que a controladora era equivalente à matriz) da dedutibilidade perante o Judiciário ao invés de confrontar apenas o excesso<sup>16</sup>, demonstrou a necessidade de normas específicas para controlar tal estipulação e dedutibilidade.

O tributarista Rubens Gomes de Sousa foi o encarregado do projeto de lei<sup>17</sup> que, com alterações, resultou na Lei 3.470/58 e assim resumiu sua elaboração:

---

15. DE SOUSA, Rubens Gomes. Parecer 3.1 de 12.04.66: “Imposto de Renda: Art. 27 da lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964. Conceito de “passivo exigível” para os efeitos do cômputo do Fundo de manutenção do capital de giro próprio. Provisões para contingências pendentes”. *Pareceres-3 – Imposto de Renda*. São Paulo: Editoria Resenha Tributária, 1976. p. 33-35.

16. ULHÔA CANTO, Gilberto de. “Royalties”, imposto sobre a renda. Distinção entre “royalties” e outras formas de remuneração ou pagamento de direitos, bens ou serviços. Direitos autorais e direitos de autor, diferenças e tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Alba, 1964. v. 2, p. 203-205.

17. O deputado Fernando Ferrari também elaborara projeto (n. 3.950/57) sobre o tema com um complexo sistema de limitação da dedutibilidade: “É vedado às firmas e sociedades deduzirem dos lucros brutos os ‘royalties’ e as despesas por assistência e serviços

5/1. Os pagamentos de “royalties” pelo licenciamento de patentes e marcas, e de serviços de assistência técnica, científica e administrativa, especialmente quando feitos a entidades estrangeiras, sempre foram encarados pelo fisco brasileiro com acentuadas reservas, senão mesmo com franca hostilidade. O art. 30 da Lei n. 2354, de 29 de novembro de 1954, discriminou quanto a tais pagamentos, prevendo para eles um imposto na fonte, maior que o aplicável aos demais rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior (art. 97, ns. 1 e 2, dos Regulamentos aprovados pelo Decreto n. 36.773, de 13 de janeiro de 1955, e pelo Decreto n. 40.702, de 31 de dezembro de 1956). Mesmo assim, nos anos seguintes a Divisão (hoje Departamento) do Imposto de Renda demonstrou crescente preocupação com os abusos que se estariam verificando na matéria, alegando evasão do imposto devido pela sociedade brasileira através de deduções que tinha como injustificadas. Como se vê pelas decisões publicadas na “Revista Fiscal” de 1957, ns. 304, 388 e 806, as causas principais dessa preocupação do fisco eram a dificuldade de apreciar-se o valor, ou até a simples utilidade dos serviços prestados, quando não de se comprovar a própria efetividade da sua prestação; e a suspeita de simulação nos contratos, seja porque nestes, ou nos comprovantes dos pagamentos, a natureza dos serviços fosse insuficientemente descrita, seja porque a entidade prestadora dos serviços fosse acionista majoritária da sociedade pagadora, ou por outra forma a controlasse.

5/2. Provavelmente em consequência do clima assim criado, surgiram em 1958 no Congresso Nacional dois projetos de lei, de iniciativa não governamental, que, se aprovados, teriam tornado praticamente impossível o recurso à tecnologia estrangeira, porquanto propunham que os pagamentos em questão fossem tributados na razão direta e deduzidos na razão inversa dos respectivos montantes. Assim, num caso extremo, a tributação poderia atingir 80%, ao passo que a dedução não iria além de 0,1% do montante pago. Sem desconhecer a necessidade de uma legis-

---

técnicos, e científicos nos seguintes casos: a) quando os lucros líquidos somados aos ‘royalties’ e às despesas indicadas ultrapassarem de 50% do capital realizado, e; b) quando a soma dos ‘royalties’ às despesas referidas neste artigo, se houver, exceder do total obtido com a aplicação das seguintes taxas ao volume das operações pertinentes, a saber: Até o volume de 20 milhões de cruzeiros 5%; (...) Acima de 2.000 milhões de cruzeiros 0,1%.” WINKLER, Noé. Tratamento Fiscal dos “Royalties” e dos Rendimentos de Assistência na Legislação do Imposto sobre a Renda – Retrospectiva. *Imposto de Renda – Estudos*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, p. 487.

lação capaz de coibir os abusos reais, mas justamente preocupada com os exageros dessas proposituras, e com ocasionais arbitrariedades do fisco, a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo comissionou-se para elaborar um projeto substitutivo. Encontrando nesse trabalho a esclarecida compreensão das autoridades fiscais superiores, e utilizando as conclusões do 12º Congresso da “International Fiscal Association”, realizado em Knokke, Bélgica, naquele mesmo ano de 1958 (“Cahiers de Droit Fiscal International”, vol. 36), ofereci um projeto de lei e um relatório justificativo, baseados nos seguintes critérios: (i) abandono da tributação discriminatória do “royalty” e dos serviços técnicos por confronto com os demais rendimentos de residentes no exterior, e (ii) limitação da dedutibilidade dos pagamentos de “royalties” e serviços técnicos em função do maior ou menor interesse para a economia nacional, do produto patentado ou beneficiado pelo serviço.

5/3. Esse trabalho foi integralmente aceito pelo Governo e encaminhado, como substitutivo oficial, à Câmara dos Deputados, onde sofreu emenda, a meu ver incompatível com os objetivos que o inspiravam, e com a qual veio a ser aprovado como art. 74 da citada Lei n. 3470, de 28 de novembro de 1958. Consistiu essa emenda no estabelecimento de um limite máximo de 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido, para a dedução dos pagamentos de “royalties” pela exploração de patentes ou marcas, e pela prestação de serviços de assistência técnica, científica, administrativa, ou semelhantes. **Essa fixação de um teto absoluto à dedução parece inconciliável com a sua vinculação ao maior ou menor interesse dos produtos para a economia nacional, evidenciada pela classificação destes, a critério do Ministro da Fazenda, por tipos de produção ou atividade, a que correspondem coeficientes percentuais segundo o grau de essencialidade.** (DE SOUSA, Rubens Gomes. Parecer 3.1 de 12.04.66: “Imposto de Renda: Art. 27 da lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964. Conceito de ‘passivo exigível’ para os efeitos do cômputo do Fundo de manutenção do capital de giro próprio. Provisões para contingências pendentes”. *Pareceres-3 – Imposto de Renda*. São Paulo: Editoria Resenha Tributária, 1976. p. 33-35.) (Grifo nosso)

Foram editadas a Lei 3.470/58 (art. 74 – royalties e assistência técnica), a Lei 4.131/62 (art. 12 – royalties e assistência técnica) e a Lei 4.506/64 (art. 52 – assistência técnica e art. 71 – royalties), já na ditadura, todas sob a égide da Constituição Federal de 1946 (“CF 1946”). Apesar de doutrina contrária,

a Lei 3.470/58 não foi revogada pela Lei 4.506/64 em relação a operações entre residentes no país, conforme entendimento jurisprudencial mais recente<sup>18</sup>.

## 2.2. Da legislação em face da Constituição Federal de 1946

A Constituição Federal de 1946 (“CF 1946”) tinha como característica a busca de um Estado democrático após o período ditatorial anterior, com a instituição de normas que assegurassem os direitos individuais, prevendo que os poderes são independentes e harmônicos entre si e vedando a delegação de atribuições (art. 36, parágrafo 2º), tanto que Celso Ribeiro Bastos destacou que “todos eles de certa forma resultam engrandecidos, a não ser o próprio Poder Executivo, que, não podendo mais ser exercido ditatorialmente, evidentemente teve que abdicar de parcela dos seus poderes”.<sup>19</sup>

A referida Carta indicava o imposto de renda como de competência da União (art. 15, inciso IV), cabendo ao Congresso Nacional votar os tributos próprios da União (art. 65, inciso II). Além do critério material indicado, eram indicados os princípios da isonomia, legalidade e legalidade tributária (não existia na CF 1946 norma que facultasse ao Poder Executivo alterar alíquotas de tributos) (art. 141, parágrafos 1º, 2º e 34), sendo que os tributos, sempre que possível, deveriam ser graduados pela capacidade contributiva do contribuinte (art. 202).

No âmbito do Poder Executivo, o Presidente tinha poderes para expedir decretos e regulamentos para fiel execução da lei (art. 87, inciso I), enquanto aos ministros, além das atribuições que a lei fixasse, competia expedir instruções para a boa execução das leis (art. 91, caput e inciso II). Cabe ressaltar que o art. 146 previa que a União poderia mediante lei especial intervir no domínio econômico, com a ressalva no texto de que “a intervenção terá por

---

18. STF, RE 104.368/SP, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ 28/02/1992. TRF 3, Proc. 90.03.007316-3 (AMS 21220), Rel. Des. Marli Ferreira, DJ 27/02/2004. STJ, REsp 204.696/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 22/08/2005. STJ, REsp 260.513/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 24/10/2005. STJ, REsp 378.575/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 29/03/2006. MF/CSRF, 1ª Turma, Rel. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Acórdão CSRF/01-05.700 de 10/09/2007.

19. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 132-133.



base o interesse público e por limite os direitos fundamentais assegurados nesta Constituição”. Também era previsto o livre exercício de profissão (art. 141, parágrafo 14) e a liberdade de iniciativa (art. 145), além da defesa da concorrência (art. 148).

Todavia, a referida Carta, apesar de elogiada pela maioria da doutrina, restringiu em demasia a atuação do Poder Executivo. Segundo Luís Roberto Barroso “a rigidez gerou a distorção, com a invasão da esfera da reserva legal por atos normativos subalternos”<sup>20</sup>. Yonne Dolácio de Oliveira ainda destaca “a omissão e atuação deficiente do Legislativo”, que se acomodava após restringir as atuações abusivas do Poder Executivo, além da omissão da própria CF 1946 em relação às matérias que necessitavam de uma rápida atuação estatal<sup>21</sup>, para então concluir:

Essa falha da Constituição de 1946 repercutiu na jurisprudência. Como é sabido, contra sua proibição expressa, o Supremo Tribunal Federal admitiu a delegação de poderes no tabelamento de preços, por entender que tal proibição não poderia chegar ao ponto de tornar impraticáveis medidas de intervenção no domínio econômico autorizadas pela mesma Constituição. Por outro lado, decidiu, também, ter o Conselho de Política Aduaneira faculdade de fixar a alíquota flexível no tocante ao imposto de importação, de acordo com a Lei n. 3.244/57<sup>22</sup>. (OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Delegação de Competência Legislativa no Direito Tributário Brasileiro. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; DA SILVA MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 654.)

---

20. BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas – Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 27.

21. OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Delegação de Competência Legislativa no Direito Tributário Brasileiro. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; DA SILVA MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 652-653.

22. Súmula 404 do STF: “Não contrariam a Constituição os arts. 3º, 22 e 27 da Lei 3244, de 14/8/1957, que definem as atribuições do Conselho de Política Aduaneira quanto à tarifa flexível.” Data de Aprovação: Sessão Plenária de 03/04/1964. STF, RMS 12.977/SP, Rel. Min. Victor Nunes, DJ 04/06/1964.

Em decorrência ou não do disposto acima, todas as referidas leis<sup>23</sup> previam a atribuição do Ministro da Fazenda para estabelecer, observado o teto de 5% da receita<sup>24</sup> decorrente do produto fabricado ou vendido, o percentual de dedução conforme os tipos de produção ou atividades segunda a essencialidade das mesmas para o país.

Considerando a época da edição das restrições impostas à dedução de royalties e remuneração por assistência técnica, e argumentos fazendários – ainda hoje encontrados – de que a dedução de despesas é favor fiscal e a noção constitucional de renda deve ser construída livremente pelo legislador (posição de Rubens Gomes de Sousa), não nos parece que a atribuição conferida ao Ministro da Fazenda seria tida como inconstitucional – em especial se considerado o efeito extrafiscal –, ao contrário de hoje (salvo, talvez, para justificar uma atuação na limitação de remessas ao exterior [norma cambial]).

A questão envolve a análise se a implementação de determinada política, em especial se tida como econômica<sup>25</sup>, mediante o uso de normas tributárias está sempre sujeita ao princípio da legalidade, sendo vedada a possibilidade de atribuições e delegações a órgãos do Poder Executivo. A questão pode ser encontrada, por exemplo, no RE 208.260/RS, em que o Supremo Tribunal Federal – STF tratou do crédito-prêmio do IPI<sup>26</sup> (em face da CF 1967 e EC 01/69). O Relator Ministro Maurício Corrêa discorreu que o mesmo não era imunidade ou isenção, mas política econômica de incentivo às exportações,

---

23. Lei 3.470/58 (art. 74, parágrafo 1º), Lei 4.131/62 (art. 12, parágrafo 1º) e Lei 4.506/64 (art. 52, alínea “c” e art. 71, parágrafo único, alínea “g”, item 2).

24. Inicialmente, a receita bruta, posteriormente alterada para receita líquida, primeiro pelo INPI e só depois pelo Decreto-Lei 1.730/79.

25. “As normas de direito econômico são essencialmente flexíveis e variáveis, pressupondo uma ampla delegação de poderes, porque os fenômenos econômicos exigem reações imediatas que não se coadunam com as longas tramitações legislativas. Representam, em certo sentido, o triunfo do poder discricionário da administração que, nos países democráticos, exerce a sua tutela num clima de diálogo e de colaboração com a privada.” WALD, Arnaldo. “O Direito do Desenvolvimento”. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto (organizadores). *Direito Constitucional – Constituição Financeira, Econômica e Social*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. v. VI, p. 227.

26. O crédito-prêmio do IPI foi concedido sobre as vendas ao exterior, a ser deduzido do IPI incidente nas operações internas. O caso envolveu a possibilidade de delegação de atribuições pelo Presidente da República aos Ministros de Estado. No caso em questão, por Decreto-Lei, se havia delegado ao Ministro da Fazenda poderes para até mesmo revogar, mediante portaria, o benefício do crédito-prêmio, que também fora instituído por Decreto-Lei.

que possuía exceções ao princípio da legalidade (e.g. alteração das alíquotas do imposto de importação pelo Poder Executivo) e não deveria ser engessada, mas a tese vencedora, porém, considerou que se tratava de crédito tributário, submetido ao princípio da legalidade, sendo vedada a delegação<sup>27</sup>.

### 2.3. Da legislação em face da Constituição Federal de 1967 e EC 01/69

Em decorrência da ditadura, a Constituição Federal de 1967 (“CF 1967”) novamente fortaleceu o Poder Executivo (alargamento de noções constitucionais como segurança nacional, a instituição dos Decretos-Leis, a exclusão da apreciação do Judiciário em determinadas questões, entre outras)<sup>28</sup> e o princípio da legalidade era tão ignorado que um ato institucional era norma supraconstitucional<sup>29</sup>.

No papel (e apenas nele<sup>30</sup>) a CF 1967 repetia vários dispositivos da CF 1946, com, porém, algumas diferenças ao possibilitar ao Poder Executivo a alteração das alíquotas de alguns tributos e a delegação de determinadas atribuições aos Ministros de Estado, mas, mais uma vez, nada que justificasse a atribuição conferida ao Ministro da Fazenda, nem mesmo pela posterior Emenda Constitucional 01/69.

Na década de 70 se atribuiu ainda mais poderes ao INPI que discricionariamente poderia intervir nos contratos, vedando a transferência de determinada tecnologia ou estipulando os royalties e remuneração por assistência técnica.

Também durante a ditadura o fisco federal, em decorrência do disposto na Portaria MF 303/59<sup>31</sup>, se pronunciou em três oportunidades (Atos De-

---

27. STF, RE 208.260/RS, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 28/10/2005. STF, RE 186.623/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 12/04/2002.

28. BASTOS, Celso Ribeiro. Op. cit., p. 138-140 e 142-143.

29. BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas – Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira*. Op. cit., p. 33-34.

30. “Os direitos sociais, generosamente enunciados no título dedicado à Ordem Econômica e Social, jamais deixaram de ser uma ‘folha de papel’, para utilizar a expressão de Lassalle”. *Ibidem*, p. 39.

31. Portaria do Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda n. 303 de 25/11/1959: “a) a inclusão de outros tipos de produção e atividade, nos grupos de que trata a Portaria mencionada, será requerida pela pessoa jurídica interessada, ao Diretor da Divisão do Imposto de Renda,

claratórios Normativos do Coordenador do Sistema de Tributação – ADN/CST 30/75, 31/75 e 37/75) para classificar atividades econômicas ou tecnologias entre as previstas no âmbito da Portaria MF 436/58:

- a) as bombas hidráulicas de uso na indústria, na agricultura e em outras atividades ficaram no 1º grupo – Indústrias de Base, subgrupo 10 – Materiais Diversos, item 3 – Equipamentos, peças e sobressalentes para as indústrias extrativas e de transformação (5%) (ADN CST 30/75);
- b) os “instrumentos musicais” foram tidos como pertencentes ao 2º grupo – Indústria de Transformações – Essenciais, referente às “indústrias de transformação – essenciais”, no item 13 referente a “outras indústrias de transformação” (1%) (ADN/CST 31/75);
- c) os componentes utilizados na fabricação de aparelhos de televisão foram enquadrados no 2º grupo, subgrupo 13 – Outras Indústrias de Transformação (1%), se exclusivos para aparelhos de televisão, ou subgrupo 9 – Material Elétrico (3%), se passíveis de uso em transformadores de alta tensão, raios “X”, radar, osciloscópios, motores elétricos, solenóides, relés e eletroímãs (ADN CST 37/75).

Cabe a indagação se estávamos diante da mera regulamentação (não vamos considerar a tipicidade aberta na época) ou de mais uma clara violação ao princípio da legalidade. Enquanto no passado ao menos tivemos manifestações do próprio Ministro da Fazenda (Portarias MF n. 113/59 e Portaria GB n. 314/70), no meio da década de 70 é apenas a Receita Federal que se pronuncia. O limite é tênue e dependerá do intérprete, mas não parece que se tratava de mera regulamentação, em especial em relação ao ADN

---

em petição instruída com os elementos necessários à classificação; (...) g) quando a questão não importar em inclusão de novos tipos de produção, a atividade nos grupos de que trata a Portaria n. 436, já mencionada, nem de revisão dos coeficientes ali determinados, mas apenas de consulta quanto à exata classificação da interessada entre os agrupamentos já ali definidos, a Divisão do Imposto de Renda usará da competência que lhe é deferida pelo art. 179. e seus parágrafos do Regulamento do Imposto de Renda em vigor (Decreto n. 40.702, de 31 de dezembro de 1956), depois de, se necessário, instruir o processo pela forma indicada na letra ‘c’ desta Portaria”.

CST 37/75. A essencialidade para o país decorre de uma opção política e não de um mero enquadramento fiscal, ainda que a Receita Federal tenha se manifestado por exclusão no caso dos instrumentos musicais, já que a atividade da consulta não se relacionava com nenhuma das outras constantes na Portaria em vigor desde 1958.

Uma análise mais detalhada da legislação será efetuada no item seguinte, já em face da Constituição Federal de 1988 (“CF 1988”), que resgatou a democracia em nosso país, e dos novos rumos da política brasileira, em especial relacionada ao capital estrangeiro, à transferência de tecnologia e à inovação tecnológica.

### **3. Da análise da legislação referente à limitação da dedutibilidade de royalties e remuneração por assistência técnica**

Como disposto, a legislação referente à limitação da dedutibilidade de royalties e remuneração por assistência técnica, na época de sua promulgação, teve como objetivo inicial coibir os abusos dos contribuintes (empresas controladas por não residentes) na dedução de tais montantes, e acabou sendo utilizada, também, como instrumento extrafiscal.

A extrafiscalidade (sempre junto com a fiscalidade, característica inerente aos tributos<sup>32</sup>) é um dos meios que o Estado possui para regular a economia e interferir no comportamento de agentes econômicos, em decorrência do efeito que a tributação produz sobre os mesmos. Essa interferência no comportamento dos agentes, uma intervenção sobre o domínio econômico, pode ocorrer, como destaca Eros Roberto Grau, por indução (o agente pode

---

32. “(...) na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos *coexistirão* sempre – agora de um modo *consciente e desejado* – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor *prevalência* neste ou naquele sentido (...)” BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 545. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro (Coordenador Flávio Bauer Novelli) – Volume II, Tomo II – Sistemas Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 633-634. BUFFON, Marciano. A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação. *Direito Tributário em Questão – Revista da FESDT*, Porto Alegre, 2009. n. 3, p. 153. CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – Uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 100.

ou não atuar conforme a finalidade pretendida pelo legislador) ou direção (e.g. controle de preços)<sup>33</sup>.

A intervenção mediante normas tributárias requer uma causa motivada, que pode não ser econômica<sup>34</sup>. No âmbito econômico, porém, se o mercado já satisfaz a finalidade pretendida não deve o Estado intervir com as mesmas<sup>35</sup>, já que a regra é a neutralidade fiscal<sup>36</sup>, presente em nossa Constituição Federal por meio do princípio da isonomia<sup>37</sup>.

Humberto Ávila bem destaca que na hipótese de finalidade fiscal, em decorrência do princípio da igualdade, deve-se respeitar a generalidade, a capacidade contributiva e a universalidade na instituição de tributos, vedado o excesso, enquanto na hipótese de finalidade extrafiscal, apesar do interesse público<sup>38</sup>, deve-se observar a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito<sup>39</sup>.

A doutrina considera o princípio da igualdade vazio (Ricardo Lobo Torres) e requer a indicação de outros para que seja possível a comparação visando identificar o eventual desrespeito ao mesmo. Todavia, a ausência de outros

---

33. GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 8. ed. Malheiros, 2003. p. 127-129. ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, p. 55-56 e 105-107.

34. “(...) el tributo extrafiscal es susceptible de responder a muy variadas justificaciones, tantas como fines constitucionalmente legítimos existan. Estos tributos extrafiscales, o de ordenación, pueden partir, pues, de aspiraciones de índole no económica, sino de otro tipo, moral, social, etc., en esencia, fines no materiales.” GONZALEZ, Luis Manuel Alonso. *Los Impuestos Autonomicos de Carácter Extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 27.

35. ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. Op. cit., p. 68/69.

36. DA SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. *Direito Tributário em Questão – Revista da FESDT*, Porto Alegre, 2009. n. 3, p.186 e 202-204.

37. ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, p. 137-139.

38. SCHIER, Paulo Ricardo. Ensaio sobre a supremacia do interesse público sobre o privado e o regime jurídico dos direitos fundamentais. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 138, 21 nov. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4531>>. Acesso em: 12 mar. 2010.

39. “(...) Os referidos fins consistem em fins externos: eles pressupõem uma relação de causalidade, no sentido de que a medida escolhido pelo Estado deve “causar” um resultado social ou econômico. (...) O afastamento da igualdade deve servir à promoção de uma finalidade constitucionalmente estabelecida.” ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 86, 343 e 345.

princípios para tanto não resulta na inaplicabilidade do princípio da igualdade, demonstrando, ao contrário, um abuso do legislador<sup>40</sup>. Sobre o tema, Humberto Ávila<sup>41</sup> critica a atuação limitada do Judiciário brasileiro que aceita sem questionar a omissão governamental de não disponibilizar as informações necessárias para avaliar a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito da medida.

No âmbito do STF, este busca com o postulado da proibição de excesso a proteção da eficácia mínima de um direito fundamental, sendo que nenhuma medida pode: “(a) restringir *excessivamente* um direito fundamental, inviabilizando-o substancialmente, independentemente do seu motivo; (b) *cercear, tolher ou dificultar sobremaneira* o livre exercício da atividade econômica, ainda que a medida não inviabilize por completo a atividade empresarial”<sup>42</sup>.

No caso em questão, nos interessam as normas tributárias indutoras – uma espécie do gênero extrafiscalidade segundo Luís Eduardo Schoueri<sup>43</sup> –, que podem prever benefícios ou agravamentos fiscais<sup>44</sup>, sempre objetivando um interesse público, mas que ainda assim possuem limites<sup>45</sup>. Qualquer tributo, seja tido como preponderantemente fiscal ou extrafiscal, afeta não apenas a escolha dos agentes econômicos, mas também o direito de propriedade (que deve atender a sua função social) e, no caso das empresas a livre iniciativa, o livre exercício da atividade econômica<sup>46</sup> e a livre concorrência, que também

---

40. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 273-274 e 276.

41. “(...) Os referidos fins consistem em fins externos: eles pressupõem uma relação de causalidade, no sentido de que a medida escolhida pelo Estado deve “causar” um resultado social ou econômico. (...) O afastamento da igualdade deve servir à promoção de uma finalidade constitucionalmente estabelecida.” ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Saraiva, 2004. p. 351-352.

42. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Saraiva, 2004. p. 388 a 392.

43. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 32-34.

44. BUFFON, Marciano. Op. cit., p. 155-156.

45. ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica – Um Exame da Tributação como Instrumento de Regulação Econômica na busca da redução das Desigualdades Sociais*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 123.

ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. Op. cit., p. 105 a 107, 129 e 142.

46. CUNHA PONTES, Helenilson. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. Op. cit., p. 184-185. NABAIS, José Casalta. Algumas Reflexões sobre o actual Estado Fiscal. *Revista Virtual da AGU*, abril de 2001, Ano II n. 09, p. 11.

constituem limites para a atuação do legislador<sup>47</sup>. Todos decorrem da livre iniciativa, como ressalta Eros Roberto Grau ao discorrer sobre sua significação extremamente ampla<sup>48</sup>.

A doutrina indica que a norma tributária indutora é reflexo do poder de regular<sup>49</sup> do ente público, o que ganha mais força se considerarmos que a medida não busca aumentar a receita com tributos<sup>50</sup>, de modo que o insucesso na arrecadação demonstra o êxito da norma<sup>51</sup>.

Em relação aos agravamentos fiscais, em que o contribuinte é estimulado a não incorrer no fato gerador, Luís Eduardo Schoueri ressalta a necessidade de uma análise cuidadosa do legislador para que o contribuinte tenha a efetiva e real possibilidade de escolher (requisito essencial) ou não o caminho induzido (adequação entre o meio utilizado e o fim visado). O legislador deve, ainda, considerar a possibilidade do contribuinte não seguir o caminho proposto, seja por optar pelo fato gerador ou por planejamentos que resultem em evasão fiscal<sup>52</sup>.

Inexistente a possibilidade de escolha ou demonstrada a ineficiência da medida, a norma deixa de ser extrafiscal, com o eventual efeito confiscatório (contrário à livre iniciativa e a garantia da propriedade privada) e as demais limitações constitucionais para as normas com finalidade meramente fiscal devendo ser analisadas<sup>53</sup>. O mesmo efeito ocorrerá no caso da finalidade antes pretendida com a norma ser abandonada pelo governo.

A finalidade pretendida com a norma deve, portanto, ser examinada não apenas em face do seu efeito indutor sobre os contribuintes, ou seja, de sua adequação, eficiência<sup>54</sup>, mas também com base no êxito da finalidade pretendida, que se abandonada ou alcançada e for passível de manutenção

---

47. ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. Op. cit., p. 275-276.

48. GRAU, Eros Roberto. Op. cit., p. 181 e 184.

49. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 345-351.

50. *Ibidem*, p. 205-206.

51. GONZALEZ, Luis Manuel Alonso. Op. cit., p. 23-24.

52. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 43-44, 53-54 e 204.

53. *Ibidem*, p. 272.

54. ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica – Um Exame da Tributação como Instrumento de Regulação Econômica na busca da redução das Desigualdades Sociais*. Op. cit., p. 105.



sem a necessidade da norma ou com medida menos onerosa para o contribuinte, resultará na desnecessidade de sua continuidade, comprometendo a sua legalidade, o que foi observado por Helenilson Cunha Pontes<sup>55</sup> no âmbito das contribuições de intervenção no domínio econômico.

Após essa breve introdução, serão analisadas as medidas a partir de sua finalidade fiscal e/ou extrafiscal conforme o caso<sup>56</sup>.

### **3.1. Da limitação (sob a ótica do interesse fiscal) da dedutibilidade das despesas necessárias**

A limitação da dedutibilidade passa pelo limite constitucional das despesas necessárias<sup>57</sup>, inerente a noção constitucional da hipótese de incidência do imposto de renda que não se limita ao acréscimo patrimonial, já que o

---

55. CUNHA PONTES, Helenilson. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. Op. cit., p. 186.

56. Em face do exposto, categorizamos genericamente as seguintes normas extraídas da legislação objeto de análise no presente: (i) Norma tributária – Limita a dedução dos royalties e remuneração por assistência técnica; (ii) Norma tributária indutora – Limita a dedução de royalties e remuneração por assistência técnica aos percentuais fixados pelo Ministro da Fazenda conforme sua essencialidade para o país; (iii) Norma cambial – Restringe as remessas ao exterior ao montante de royalties e remuneração por assistência técnica passíveis de dedutibilidade; (iv) Norma cambial – Veda a remessa de royalties a controlador, direto ou indireto, no exterior; (v) Norma tributária indutora – Diante da vedação a remessa de royalties a controlador no exterior, veda sua dedutibilidade no país; (vi) Norma tributária indutora – Veda a dedutibilidade da remuneração por assistência técnica a controlador no exterior; e (vii) Norma tributária indutora – Veda a dedutibilidade de royalties pagos a sócios (pessoas físicas) ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes residentes no país.

57. “(...) os gastos indispensáveis para o livre exercício de atividade econômica ou para a manutenção da fonte produtora de riqueza devem ser desonerados.” ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 366. CUNHA PONTES, Helenilson. A Dedutibilidade das Despesas Tributárias e o Substantive Due Process of Law. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 24, p. 53. AYRES BARRETO, Paulo. “Imposto sobre a Renda – Pessoa Jurídica”. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coordenador). *Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 784. LIMA GONÇALVES, José Artur. *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. Malheiros, p. 193-194. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. O Conceito de Despesa Dedutível à Luz da Jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2011 p. 96-99 e 149-150.

mesmo decorre do confronto entre determinados ingressos e determinadas saídas do patrimônio do contribuinte (as despesas necessárias)<sup>58</sup>.

Além disso, a generalidade e a universalidade inerentes ao imposto de renda devem ser consideradas também em face das despesas. Se pela generalidade, não se pode segregar as espécies de renda visando uma incidência diferenciada, também não se pode fazê-lo mediante diferentes limites de dedução de despesas. Da mesma forma, se pela universalidade toda a renda está sujeita à tributação, é obrigatório que todas as despesas que auxiliaram a formação da mesma sejam dedutíveis<sup>59</sup>, ou seja, as despesas necessárias para a obtenção dos rendimentos que em confronto com a mesma resultarão no lucro tributável pelo imposto de renda.

É imperativa, portanto, a necessidade de dedução dessas despesas, o que resulta em limites ao legislador infraconstitucional em decorrência da supremacia da Constituição Federal<sup>60</sup> e do pedagógico artigo 110 do CTN.

---

58. “Após essas considerações, pode-se conceituar a hipótese de incidência do imposto sobre a renda: produto líquido (receitas menos as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte) durante o período de um ano.” ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 369. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz e BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições para Previdência Privada – Dedutibilidade em face do Imposto sobre a Renda – Força da EC 20/98 – Aplicabilidade da Lei 9.532/97, no Tempo. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 93, p. 125. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 108. DE QUEIROZ, Luis Cesar Souza. *Imposto sobre a Renda: Requisitos para uma Tributação Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 239.

59. DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Princípios Fundamentais do Imposto de Renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coordenadores). *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 214 e 223-224. DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 255-256.

60. “O legislador infraconstitucional não é livre para estabelecer os conceitos de ‘receita’, ‘custo’ e ‘despesa’. Sendo assim, toda despesa necessária à operação da empresa deve ser dedutível. Não pode o legislador infraconstitucional restringir o conceito de despesa necessária, vedando sua dedutibilidade na equação que compõe o fato tributário ‘renda’: se despesa é efetuada em decorrência de atividade necessária da empresa ou para manutenção de sua fonte produtora, há de ser dedutível. (...) Os limites para dedutibilidade de despesas (...) são: i) intrínseca correlação com as atividades da empresa e a manutenção de sua fonte produtora (...)” DE SANTI, Eurico Marcos Diniz e AYRES BARRETO, Paulo. Op. cit., p. 127-128. CRETTON, Ricardo Aziz. *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 112 a 115 e 120-121. LIMA GONÇALVES, José Artur. Op. cit., p. 170 a 173. DE QUEIROZ, Luis Cesar Souza. Op. cit.,

A significação do termo despesas necessárias deve ser delineada conforme o caso concreto<sup>61</sup>, pois é conforme a essencialidade da despesa em face daquele que a pretende deduzir que se demonstra se o referido critério qualitativo constitucional foi observado.

Logo, não afirmamos que todos os royalties e remuneração por know-how são automaticamente despesas necessárias; ao contrário, somente a análise do caso concreto possibilitará tal conclusão, conforme dispõe Denis Borges Barbosa:

As pré-condições de dedutibilidade dos *royalties* são as de qualquer despesa ou custo; que seja necessário para que se mantenha a posse uso ou fruição do bem ou direito, por sua vez necessários para a atividade empresarial em causa. (...)

Não serão dedutíveis, assim, os *royalties* devidos por direitos inúteis ao exercício da empresa, como, por exemplo, por patentes cujo conteúdo seja tecnologia diversa da que a indústria em causa necessite; não serão dedutíveis, também, os pagamentos por direitos inexistentes, já extintos ou ainda não concedidos (PNCST 76/76). (BARBOSA, Denis Borges, *Tributação da Propriedade Industrial e do Comércio de Tecnologia*. São Paulo: RT/INPI, 1984. p. 28.)

Todavia, a legislação referente à dedutibilidade de royalties e à remuneração por assistência técnica, não apenas limitou a dedução, mas vedou-a em alguns casos (e.g. royalties e posteriormente remuneração por assistência técnica em relação a controlador no exterior). Ressalta-se que em face do interesse fiscal, a alegada dificuldade de se comprovar o efetivo uso da tecnologia não poderia levar ao extremo de vedá-la, tanto que a legislação passou a

---

p. 207-211 e 217-218. MACHADO, Hugo de Brito. O Âmbito Constitucional do Tributo e Alguns Dispositivos da Lei 9.249 de 26.12.95. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). Imposto de Renda - Alterações Fundamentais. Ed. Dialética, 1996. p. 83. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. A Definição de Produtos Semi-Elaborados e os Limites da Ficção Jurídica. *Revista Direito Mackenzie*, Número 2, Ano 1, p. 27. BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *Tributação no Comércio Eletrônico à Luz da teoria Comunicacional do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 101. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Op. cit., p. 146 a 148.

61. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 157 e 160-161. GUMPEL, Henry J.; DE SOUSA, Rubens Gomes. *Op. cit.*, p. 132-133.

prever os meios necessários a sua fiscalização (medida mais razoável), como destaca Denis Borges Barbosa:

A grande diferença entre os *royalties* pagos por patentes ou marcas e as importâncias devidas por assistência técnica está aí; não se exige, fiscalmente, qualquer prestação substancial, positiva, do titular dos direitos de propriedade industrial, como o é feito do prestador da assistência. Para aquele, basta comprovar a existência e a validade do direito, pelo atendimento às prescrições do CPI; quanto ao prestador da assistência quer-se mais, indo, como o diz a Lei 4.506/64, art. 52, ao ponto de especificar que deve ser prestada “através de técnicos, desenhos ou instruções enviados ao país ou de estudos realizados no exterior”.

Esta comprovação deve ser exigida a *posteriori*; o INPI, ao averbar o respectivo contrato, verificará se há condições, *in these*, para a prestação dos serviços, mas isto não supre o requisito legal. (...)

Como se apurará a efetividade da prestação? Considerando-se que, para fazer jus à dedutibilidade, é pré-requisito a averbação no INPI do respectivo contrato, o elemento inicial é o da satisfação aos dispositivos acordados. Se se previu no contrato transferir tecnologia para fabricar determinado produto, e o produto é fabricado e vendido após a comunicação dos dados em questão, é de se presumir que se deu a efetiva prestação de assistência, na inoocorrência de razões em contrário: é presunção *iuris tantum*.

Porém a averbação do contrato, de *per si*, não elide a possibilidade de se comprovar a inexistência de uma efetiva prestação de serviços. Caso se verifique que a contribuinte já dispunha da tecnologia, usando do contrato e de suas aparências para pagamento de importâncias desnecessárias, não cabe a dedutibilidade. (BARBOSA, Denis Borges. *Tributação da propriedade industrial e do comércio de tecnologia*. São Paulo: RT/INPI, 1984. p. 68-69)

Diante, portanto, do limite qualitativo das despesas necessárias<sup>62</sup>, o legislador, do ponto de vista estritamente fiscal, não pode suprimir sua dedu-

---

62. “(...) o conceito de “despesa dedutível” é qualitativo, isto é, prende-se à natureza da despesa, e não ao seu valor. Se a despesa, por sua natureza (não por seu valor), for inerente à atividade da empresa ou à sua fonte produtora, ou for dela decorrente, ou com ela for relacionada, ou surgir em virtude da simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha,

ção, nem estipular um limite quantitativo máximo de dedução (5%) que varia conforme o interesse nacional. Ricardo Mariz de Oliveira destaca que “o conceito de ‘despesa dedutível’ é qualitativo, e só excepcionalmente também quantitativo”<sup>63</sup>. Além disso, uma despesa necessária para fins do imposto de renda não deve ser essencial para o país, mas para aquele que a deduz, sendo o empresário quem a define em face das atividades e necessidades da fonte produtora<sup>64</sup> e ainda que não se tenha atribuído ao Ministro da Fazenda poderes para alterar a alíquota nominal do imposto de renda, atribuíram-se poderes para que a base de cálculo e a alíquota efetiva fossem alteradas<sup>65</sup>, pois é inegável que ao se limitar as despesas dedutíveis, se aumenta a base de cálculo do imposto de renda tendo como critério discriminatório a atividade econômica desempenhada, o que é inconstitucional.

A CF 1988 não permite tal discriminação em face do imposto de renda, tanto que em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL possui disposição expressa no sentido de que poderá “ter alíquotas ou bases

---

será necessária e dedutível, salvo, evidentemente, as exceções expressas na lei fiscal.” DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. Op. cit., p. 706.

63. *Ibidem*, p. 707.

64. “A necessidade de gastos que são, por natureza, inerentes à atividade empresarial, só o empresário pode definir. (...) Realmente a compreensão adequada da expressão *despesas necessárias*, na legislação do imposto de renda, exige que se considere que a obtenção do acréscimo patrimonial é fruto da atividade exercida em regime de livre iniciativa econômica, razão pela qual o legislador ordinário não é livre para estabelecer restrições ao conceito de despesas operacionais, e que as únicas restrições legais admissíveis são as decorrentes dos critérios de pertinência e da veracidade.” MACHADO, Hugo de Brito. *Despesas Necessárias na Determinação da base de Cálculo do Imposto de Renda*. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 162, p. 12. “(...) a lei vincula a dedutibilidade à existência de uma relação entre as despesas e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora. Estabelecida a existência dessa relação, o que qualquer pessoa pode fácil e objetivamente fazer, a despesa será por todos reconhecida como necessária, independentemente do que qualquer um pense ou possa pensar, ache ou possa achar, quanto à sua conveniência ou por comparação com qualquer outro referencial de apreciação. Isto é da maior importância: o referencial legal para se constatar a necessidade é a relação objetiva entre a despesa e a empresa, isto é, entre a despesa e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora! É isto, e nada mais, que importa para a lei! Qualquer outro referencial, que alguém queira subjetivamente utilizar, é imaterial e irrelevante perante a lei.” DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. Op. cit., p. 693.

65. Arts. 44 e 97, inciso IV do CTN: “Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. (...) Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...) IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;”.

de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho” (art. 195, parágrafo 9º da CF 88), sendo que ainda assim, deve o poder público justificar a sua escolha<sup>66</sup>.

O Estado atua em excesso ao desconsiderar hipótese menos onerosa ao contribuinte e que atenderia o mesmo fim, ou seja, coibir os abusos da dedução mediante, por exemplo, a determinação de um limite quantitativo (e.g. um percentual limite de dedução). Dessa forma, a mera indicação do limite de 5%, indicado por Noé Winkler como resultante de pesquisa empírica da época no Brasil<sup>67</sup>, constituiria uma limitação adequada, necessária e razoável para a defesa da arrecadação tributária brasileira naquele momento, ainda que não se tenha indicado o percentual usualmente devido por cada tecnologia e nem se tenha considerado os percentuais praticados no exterior. As limitações para a pesquisa na época devem ser respeitadas.

Todavia, optou-se por fixar a dedutibilidade dentro do limite de 5% conforme a sua essencialidade para o país e não com base no usualmente remunerado por cada tecnologia. A falta de proporcionalidade da medida (vedação da dedutibilidade) e a estipulação de uma dedução que desconsidera a sua essencialidade para a empresa e os padrões de mercado, prevendo diferentes percentuais de dedução conforme a atividade ou setor econômico essencial para o país, viola, pela falta de isonomia, o critério material do imposto de renda, assim como os princípios da universalidade e generalidade do mesmo. Pode, ainda, passar a ter efeito de confisco, violando o direito de propriedade, com reflexos na liberdade de exercício de atividade econômica<sup>68</sup>.

---

66. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Saraiva, 2004, p. 349.

67. “Do exame do relatório do perito do Imposto de Renda, verificamos percentuais variáveis, com a frequência de 5%, não obstante casos de 1%, 3% e 4%. Fixamo-nos nos 5%, como máximo razoável, coincidentemente com o teto previsto no Projeto Fernando Ferrari.” WINKLER, Noé. Op. cit., p. 488.

68. “(...) uma tributação por meio do IR que não considere os *factos-decrécimos necessariamente* dedutíveis, mesmo que não afronte os limites do mínimo existencial, pode representar uma tributação excessiva (que denote uma ofensa ao direito de propriedade em sentido amplo – isto é, qualquer direito subjetivo patrimonial avaliado em moeda – ou viole a liberdade de se exercer uma atividade produtiva lícita, por inviabilizar a prática da mesma), que implicaria uma ofensa ao Princípio da Vedação da Utilização de Tributo com efeito de

Todavia, o Brasil não apenas vedou e limitou a dedução das despesas pelo abuso no passado, tendo um objetivo extrafiscal de priorizar os setores e atividades tidas como essenciais para o desenvolvimento nacional, além de restringir a saída de divisas, conforme o interesse público da época.

### **3.2. Da limitação (sob a ótica do interesse extrafiscal na época da promulgação das leis até a década de 90) da dedutibilidade das despesas necessárias**

O governo buscou induzir o comportamento dos agentes econômicos, mediante normas indutoras<sup>69</sup>, a uma postura mais condizente com o interesse público da época. Onerou-se a transferência de tecnologias tidas como não essenciais para o país para que as empresas interessadas no mercado brasileiro tivessem que se estabelecer aqui para manter a tecnologia dentro do seu grupo econômico e para que suas subsidiárias fossem lucrativas, sendo que o governo ainda estabeleceu o imposto de renda suplementar sobre as remessas de lucros ao exterior (arts. 43 e 44 da Lei 4.131/62), mais uma vez em claro sinal de extrafiscalidade. O controlador, ainda que indiretamente, seria remunerado pela transferência de tecnologia apenas por meio de dividendos, em decorrência da vedação de remessas a título de royalties e da indedutibilidade instituída (posteriormente, também da remuneração por assistência técnica).

Além disso, nos anos anteriores à criação do Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI, os pagamentos autorizados passaram a ser limitados pelo Banco Central com base nos percentuais indicados pelo Ministro da Fazenda<sup>70</sup>, conforme a essencialidade das despesas não para a empresa, mas para o país, o que só se justifica em uma conotação extrafiscal.

---

Confisco e ao Princípio da Capacidade Contributiva Subjetiva.” DE QUEIROZ, Luis Cesar Souza. Op. cit., p. 238-239.

69. ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. Op. cit., p. 105-106.

70. DE FIGUEIREDO, Nuno Fidelino. *A transferência de tecnologia no desenvolvimento industrial do Brasil – Monografia n. 7*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1972, p. 122, 132 e 248-249.

### 3.3. Coeficientes de dedução previstos na Portaria MF 436/58 e alterações posteriores – benefício ou agravamento fiscal?

Considerando a falta de limite quantitativo e a posterior estipulação de 5% da receita decorrente da venda de determinado produto (indicado por Noé Winkler como o percentual mais frequente em pesquisa empírica da época no Brasil, mas sem indicar os mais usuais por atividade econômica), não tivemos um agravamento fiscal, mas apenas a normalização de uma situação antes desvirtuada por alguns contribuintes, ainda que a arrecadação da União tenha aumentado.

Como cabia ao Ministro da Fazenda fixar os percentuais com base nos tipos de produção ou atividade econômica, o que foi efetuado pela Portaria MF 436/58 que, por sua vez, estipulou que algumas atividades teriam deduções abaixo dos 5% indicados, temos para essas atividades um agravamento fiscal. Porém, o agravamento de alguns em face de outros não resulta no benefício desses outros, ainda que não represente perda orçamentária para o Estado?

E por que alongo esse tema? Se estivéssemos diante de um benefício fiscal<sup>71</sup>, e inegável que o mesmo (ainda que seja tido como agravamento) é setorial<sup>72</sup>, o disposto no artigo 41 do ADCT da CF 1988, que trata da revogação dos incentivos fiscais de natureza setorial não confirmados por lei após dois anos da promulgação da CF 1988, passaria a ser mais relevante

---

71. “‘Incentivo fiscal’ é terminologia multívoca e, portanto, ambígua. Em si mesmo, tanto pode significar um incentivo tributário no sentido estrito, quanto tipificar, em sentido lato, um incentivo financeiro, envolvendo, enquanto tal, tributos e/ou outras categorias financeiras (p.ex., a devolução de imposto pago). (...) incentivo fiscal é, até literalmente, o incentivo relacionado com o fisco, indiferentemente do seu caráter tributário ou financeiro. Se considerarmos que a relação obrigação tributária se inaugura com a ocorrência do fato gerador (...) e extingue-se com o pagamento do tributo ou outro modo de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156), ter-se-á que incentivo tributário será aquele concedido *antes* da extinção da obrigação tributária.” MAIOR BORGES, José Souto. In: *Crédito-Prêmio de IPI – Estudos e Pareceres*. Manole, 2005. p. 63

72. “Incentivos *setoriais* são aqueles dirigidos a domínios específicos da economia, a partir da clássica diferenciação entre primários, secundários e terciários, vinculados à agricultura, extrativismo, produção ou industrialização de certos bens ou mesmo prestações de serviços, segundo aqueles selecionados (...). São incentivos tipicamente gravados pela “especificidade”, portanto.” TÓRRES, Heleno Taveira. In: *Crédito-Prêmio de IPI – Estudos e Pareceres*. Manole, 2005. p. 176-177.



para a nossa análise. Todavia, benefício fiscal, ainda que seja interpretado extensivamente<sup>73</sup>, parece estar limitado às hipóteses que resultam em renúncia de receita pelo Estado.

### 3.4. Operações com residentes no exterior

Resta claro, portanto, que a medida não teve como objetivo apenas fins fiscais (de limitar os abusos na dedutibilidade). A medida teve, conforme política nacionalista da época, o intuito de atrair o capital estrangeiro sob a modalidade de investimento externo direto<sup>74</sup>, visando o estabelecimento de novas empresas no país para abastecer nosso mercado consumidor (o que passa pelo interesse das transnacionais no mercado brasileiro<sup>75</sup>) e a transferência de tecnologia pelo “menor custo possível”<sup>76</sup> (com a menor saída de divisas possível), conseqüentemente contribuindo para o desenvolvimento nacional, o que fica bem claro nas palavras de Rubens Gomes de Sousa, citado por Noé Winkler:

a) As medidas fiscais proibitivas do “royalty” poderão ter o efeito benéfico de **induzir as empresas, que desejem explorar o mercado nacional, a nele se estabelecerem diretamente, em lugar de apenas cede-**

---

73. “O art. 41 do ADCT/1988 compreende todos os incentivos fiscais, inclusive isenções de tributos, dado que a isenção é espécie do gênero incentivo fiscal. (...)” (STF, RE 280.294, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 21/06/02)

74. TREBILCOCK, Michael; HOWSE, Robert. *The Regulation of International Trade*. Abigdon: Routledge, 2005, 3rd, p. 439. AMARASINHA, Stefan D.; KOKOTT, Juliane. Op. cit., p. 120.

75. EASSON, Alex. *Tax Incentives for Foreign Direct Investment*. Kluwer Law International, 2004. p. 20.

76. LEONARDOS, Gabriel Francisco. *Tributação da Transferência de Tecnologia*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 109/110. “In the early phases, regulation of technology transactions by developing countries was designed to reduce the costs of foreign technology: permissible maximum payment levels were established and the costs of the imported equipment and maintenance required for foreign technology usage were assessed. Subsequently, assessment of foreign technology costs also came to include various indirect costs arising out of restrictive provisions imposed by technology licensors.” United Nations – Transnational Corporations and Management Division – Department of Economic and Social Development. *Formulation and Implementation of Foreign Investment Policies: Selected Key Issues*. United Nations Publication, 1992. p. 43.

**rem suas patentes, marcas ou processos industriais a empresas nele já estabelecidas**; esta consideração, entretanto, deve ser analisada sob o ponto de vista da capacidade de absorção do mercado nacional, que, em muitos casos, não será de molde a comportar a instalação de uma empresa industrial de capitais estrangeiros ou mistos;

(...)

6/3. Admitida esta premissa, que exclui a pesquisa das relações existentes entre a empresa pagadora e a recebedora do “royalty”, **o que nos ocorre sugerir é que a dedução deste último como despesa seja graduada em função do grau de essencialidade do produto ao ponto de vista do seu maior ou menor interesse para a economia nacional.** Desta forma, **a lei fiscal, para justificar a delimitação da dedução por um critério não arbitrário, exerceria ainda um papel complementar da legislação cambial, concorrendo para a realização da política de desenvolvimento econômico através da seleção dos investimentos.** (WINKLER, Noé. *Imposto de Renda – Doutrina, Comentários, Decisões e Atos Administrativos e Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário)*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.) (grifos nossos)

Rubens Gomes de Sousa tinha pleno conhecimento de que a dedução com base em diferentes setores e atividades econômicas só teria algum fundamento se efetuada com base em finalidade extrafiscal, o que o levou a considerar a finalidade cambial e de interesse nacional para o desenvolvimento industrial e econômico na época.

O doutrinador então propôs a elaboração de uma tabela com diferentes grupos para que os diversos tipos de produção fossem indicados e tivessem seu maior ou menor percentual de dedutibilidade estipulado conforme sua essencialidade para o país<sup>77</sup>, o que resultou na Portaria MF 436/58.

O preço da tecnologia é ditado pelo licenciante, de modo que o empresário brasileiro tinha que considerar esse preço em face da eventual impossibilidade de deduzir a totalidade do mesmo. Um pedido de redução do preço poderia resultar na recusa do licenciante em autorizar o uso da tecnologia, enquanto a manutenção do preço acima da dedutibilidade poderia comprometer o interesse do empresário brasileiro. Não se vedava a dedutibilidade,

---

77. WINKLER, Noé. Op. cit., p. 484.

mantendo-se a possibilidade de uso do percentual mínimo (1%) em face do máximo praticado (5%). Portanto, no âmbito da importação de tecnologia, tal critério se justifica, em tese, como forma de, ao pagar mais royalties e remuneração por assistência técnica por determinadas tecnologias, atrair de forma prioritária aquelas tidas como essenciais para o país, que visava se industrializar em substituição a antiga política de importações<sup>78</sup>.

Todavia, como destacado acima, a extrafiscalidade observa limites e caberia verificar, com base em eventuais casos concretos, se a livre iniciativa, o livre exercício da atividade econômica e a livre concorrência não foram suprimidos.

Depois, quando o INPI, tal como o Banco Central nos anos anteriores, passou a atrelar o preço da tecnologia aos coeficientes de dedutibilidade<sup>79</sup>, limitava-se a remessa, e conseqüentemente o dispêndio pela tecnologia, de modo que a empresa brasileira, em tese, não gastava mais do que podia deduzir para obter determinada tecnologia. Logo, não restavam violados os princípios tributários inerentes. Da mesma forma não parecem violados a livre iniciativa, o livre exercício da atividade econômica e a livre concorrência, salvo se a impossibilidade de acesso a determinada tecnologia restringisse demasiadamente um desses princípios, o que não se pode concluir abstratamente.

Rubens Gomes de Sousa ainda aconselhou que os royalties por licença de uso de marca fossem devidos apenas quando a mesma fosse associada à exploração de uma patente ou prestação de serviços (assistência técnica), o que devia ser previsto em lei, mas não o foi, constando apenas na Portaria MF 436/58, em clara violação ao princípio da legalidade. Entre outros, destaco dois motivos para tanto: a) o Código de Propriedade Industrial de 1945 (em vigor na época, mas posteriormente revogado pelo CPI de 1967) aceitava a cessão de marcas apenas em conjunto com o estabelecimento; e b) a licença de uso de marca não resultava em transferência de tecnologia, o que se buscava privilegiar na época. Porém, sem previsão legal, a medida não pode ser implementada isoladamente pela Portaria MF 436/58.

---

78. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 124.

79. Nesse contexto, a atuação do INPI ganhou contornos de uma intervenção por direção.

### 3.5. Operações entre residentes no país

Apresentada a política que justificaria o interesse nacional em relação à vedação dos royalties e limitação da remuneração de royalties e assistência técnica devidos ao exterior, cabe a análise em relação a sua limitação e, em alguns casos, vedação dentro do país. Para tanto, mais uma vez recorro a Noé Winkler, que cita Rubens Gomes de Sousa:

6/8. Uma segunda observação complementar é a de que a sugestão feita refere-se indistintamente ao royalty pago ao estrangeiro e ao pago no país. A natureza do rendimento é, com efeito, única nos dois casos. Aliás, se o sistema fosse diverso num caso e no outro, poderia ocorrer que o royalty pago a entidade estrangeira se apresentasse como nacional, através de uma empresa constituída no Brasil para efeito de recebê-lo. Por esta mesma razão, combinada com a referida no item anterior, faríamos aliás outra sugestão para estudo, qual seja a de que a tributação do “royalty” se faça sempre na fonte e a mesma taxa, quer o beneficiário seja estrangeiro, quer seja nacional, pessoa jurídica ou física. (WINKLER, Noé. *Imposto de Renda – Doutrina, Comentários, Decisões e Atos Administrativos e Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário)*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.)

Se no caso da remessa ao exterior tínhamos uma justificativa extrafiscal, em relação à limitação dentro do território brasileiro temos um reflexo dessa política, ou seja, a estipulação de limitações que garantissem as referidas medidas extrafiscais pretendidas. Outro argumento de Rubens Gomes de Sousa foi um suposto conluio, na época, de empresas nacionais e estrangeiras não pertencentes ao mesmo grupo econômico, mas que diante da falta de dólares no mercado acordariam royalties superiores para constituírem reservas em moeda estrangeira no exterior.

Estaria justificada, portanto, a mesma limitação das remessas ao exterior, caso fosse restrita, por exemplo, às sociedades sediadas no país com participação direta ou indireta de não residentes (como se fez em relação ao exterior), mas não foi o que ocorreu. Optou-se pela medida extrema de estabelecer de forma geral as limitações da Portaria MF 436/58 e que os

royalties pagos a sócios (pessoas físicas) ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, não eram dedutíveis.

Vejam que os sócios pessoas jurídicas nem foram indicados, o que fulmina o argumento extrafiscal de garantir a política implementada em relação aos não residentes. Gabriel Francisco Leonardos<sup>80</sup> ainda destaca que tivemos casos em que foi constituída uma sociedade no país para mediante prestação de serviços “transferir” tecnologia sem limites quantitativos de dedutibilidade e fixação do preço para depois remeter a remuneração correspondente ao exterior como dividendos. Ora, como destacado no item 3 acima, o legislador deve considerar se o contribuinte seguirá ou não o caminho proposto, assim como o eventual uso de planejamentos tributários, incluindo os ilegais. Além disso, a limitação no âmbito interno se limitou à dedutibilidade, logo se podia pagar mais royalties ou remuneração por assistência técnica, só não se podia deduzir o montante que ultrapassasse os coeficientes estabelecidos na Portaria MF 436/58.

Pode-se ainda tentar justificar tal generalidade com a preocupação de uma dedução excessiva dos royalties (o que, inclusive, deu origem a, na mesma época, normas referentes à distribuição disfarçada de lucros<sup>81</sup>) e remuneração por assistência técnica devidos internamente, mas este argumento é fiscal. Há quem considere que inexistente tal justificativa fiscal para limitar a dedução em operações internas, já que a pessoa que recebe tais rendimentos os sujeita à tributação no país. Todavia, uma limitação percentual, se o legislador assim decidir, parece razoável, até porque a pessoa jurídica depende do confronto entre receitas e despesas para apurar seu lucro tributável.

---

80. LEONARDOS, Gabriel Francisco. Op. cit., p. 130.

81. A Lei 4.506/64 em seu artigo 72 já previa a distribuição disfarçada de lucros referente a royalties e somente em 1977 tal dispositivo foi revogado por outro que também presumia distribuição disfarçada de lucros o pagamento para pessoa ligada de royalties ou assistência técnica em montante que excedesse notoriamente ao valor de mercado (art. 464, inciso V do RIR/99; art. 60, inciso VI do Decreto-Lei 1.598/77), ainda que a atribuição de um valor de mercado seja até hoje um problema global (DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Distribuição Disfarçada de Lucros e Imposto de Renda*. 2ª. Ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 65). “The determination of what is an acceptable royalty level is one of the most difficult tasks facing the national authorities.” WILNER, Gabriel M.. *The Transfer of Technology to Latin America*. *Vanderbilt Journal of Transnational Law*, 1981. p. 276.

Porém, tal limitação deveria ocorrer conforme a essencialidade das despesas para a empresa e não para o país, de modo que a regra geral de vedar e limitar a dedutibilidade em operações internas conforme a essencialidade da atividade para o país não possui fundamento extrafiscal. A conclusão se mantém ainda que se alegue que tinha como objetivo compelir o empresário brasileiro a mediante P&D priorizar as atividades mais essenciais considerando que seria mais remunerado em caso de licenciamento da mesma. A análise da eficiência da medida compromete a finalidade mesma, estando em sentido contrário a qualquer política de inovação tecnológica; se nem mesmo os benefícios fiscais bastam, não serão os agravamentos fiscais que produzirão tal efeito.

Inexiste, portanto, argumento extrafiscal que justifique a generalidade e universalidade da limitação em operações internas com base na essencialidade da tecnologia para o país (em especial para sociedades sediadas no país sem sócios não residentes) e muito menos a vedação da dedutibilidade de pagamentos para sócios (pessoas físicas) ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes residentes no país. Somente o limite de 5%, na falta de dados empíricos que demonstrem a falta de razoabilidade do mesmo, deve ser observado em operações internas.

### **3.6. Da revogação pelo art. 25, I do ADCT da CF 1988 da atribuição ao Ministro da Fazenda para estipular os coeficientes de dedução**

Alguns doutrinadores destacam a revogação da Portaria MF 436/58 pelo art. 25, I do ADCT<sup>82</sup>. Porém, temos julgados do STF<sup>83</sup> no sentido de que o referido dispositivo prevê apenas a revogação da atribuição ou delega-

---

82. LEONARDOS, Gabriel Francisco. Op. cit., p. 189/190. HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática*. 35ª Ed.. São Paulo: IR Publicações, 2010, p. 366/367.

83. RE 191.044/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 31/10/1997. RE 198.554/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 31/10/1997. RE 214.206/AL, Rel. p/ Acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 29/05/1998. RE 272.872/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 10/10/2003. RE 286.963/MG, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20/10/2006.

ção de uma ação normativa prevista em lei e não do ato editado no exercício de poder atribuído ou delegado<sup>84</sup>:

Conforme se depreende de sua redação, o objeto da revogação – quando ultrapassado o prazo de 180 (cento e oitenta) dias da promulgação da Constituição, não prorrogado por lei – é a competência atribuída ou delegada a órgão do Poder Executivo pela legislação pré-constitucional (quando se tratar de matéria que a Carta inclui na competência do Congresso Nacional), e não as normas editadas quando vigente a delegação. (STF, RE 286.963/MG, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20/10/2006)

A atribuição conferida ao Ministro da Fazenda é uma ação normativa, pois com base em ato do mesmo se alterou a base de cálculo do IRPJ, sujeita à legalidade tributária. Nesse sentido, a Portaria MF 436/58 e alterações posteriores que estabeleceram os percentuais de dedução, efetuadas até março de 1989 (180 dias da promulgação da CF 1988), se as atribuições conferidas sobre a égide da CF 1946 fossem constitucionais, ainda estariam vigentes, recepcionadas como lei ordinária, já que a recepção deve ser analisada sob o âmbito material da norma.

Ao contrário, é ilegal a Portaria MF 60/94, que incluiu a indústria de informática, automação e instrumentação entre as indústrias de transformação essenciais com o limite de dedutibilidade em 5%, já que não houve, e nem poderia, pois já terminado o prazo para tanto, prorrogação da atribuição conferida ao Ministro da Fazenda pelo artigo 50 da Lei 8.383/91 (indicado na referida Portaria como base legal da mesma). Também não é

---

84. “Entendo que o art. 25 da Constituição, em primeiro lugar, está incidindo não porque tenha havido delegação. Delegação há quando se transfere função legislativa ao Poder Executivo. A lei delegada é a expressão de uma delegação, mas quando se trata de regulamentar determinada matéria. No exercício de função regulamentar, ocorre exata e precisamente o que o art. 25 menciona como atribuição. Aqui o art. 25 fala em preceitos legais que atribuam ou deleguem ação normativa. No caso da matéria de juros, não há absolutamente delegação; há uma mera atribuição de função normativa. (...) Não é delegação.” (STF, RE 286.963/MG, Trecho do voto do Min. Eros Roberto Grau, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20/10/2006) Sobre o tema, ainda, o voto (p. 4 a 6) da Min. Ellen Gracie no RE 290.079 (STF, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 04/04/2003).

mais aplicável o procedimento de inclusão de outros tipos de produção ou atividade previsto na Portaria MF 303/59.

Se a Portaria MF 60/94 não possui validade e se quaisquer alterações a mesma devem ser efetuadas por lei, como ficam as atividades não inseridas expressamente? Estaremos diante de noções que podem ser estipuladas em regulamento (com base na doutrina da tipicidade aberta<sup>85</sup> ou do regulamento delegado, conforme decisão do STF sobre o SAT<sup>86</sup>) – os adeptos da tipicidade fechada nem consideram tais possibilidades<sup>87</sup> – ou todas as atividades não indicadas passam a se sujeitar ao irrisório limite de 1% previsto na Portaria MF 436/58? O fisco aplica a Portaria MF 436/58 (incluindo a limitação de royalties por marcas e patentes ou remuneração por assistência técnica, quando referentes ao mesmo produto), com, em geral, a concordância do contencioso administrativo<sup>88</sup> e do

---

85. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fev/mar/abr de 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com/>. Acesso em 12 de abril de 2010.

86. “(...) O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido.” STF, RE 343.446/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 04/04/2003. “(...) IV – O emprego de conceitos indeterminados na tipificação tributária permite ao administrador formular juízos técnicos, sempre vinculados a dados empíricos ou científicos cuja previsão em lei não se faz conveniente em razão de sua mutabilidade. No caso da contribuição ao SAT, “o que ficou submetido ao critério técnico do Executivo, e não ao arbítrio, foi a determinação dos graus de risco das empresas com base em estatística de acidentes do trabalho, tarefa que obviamente o legislador não poderia desempenhar. Trata-se de situação de fato não só mutável mas que a lei busca modificar, incentivando os investimentos em segurança do trabalho, sendo em consequência necessário revisar periodicamente aquelas tabelas. A lei nem sempre há de ser exaustiva. Em situações o legislador é forçado a editar normas “em branco”, cujo conteúdo final é deixado a outro foco de poder, sem que nisso se entreveja qualquer delegação legislativa” (TRF 4ª Região, 2ª Turma, AC 3317486, DJ de 17.05.2000, p. 77, Relator Juiz Vilson Daros). (...)” TRF 2, AMS 200002010579808, Des. Fed. André Fontes, 09/10/2002.

87. “Os regulamentos executivos devem limitar-se a estabelecer os pormenores normativos de ordem técnica que viabilizam o cumprimento das leis a que se referem.” CAR-RAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 327.

88. MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão 103-23256, Rel. Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, DOU 07/01/08. MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-94152, Rel. Conselheira Sandra Maria Faroni, Data da Sessão 20/03/2003. MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-95609, Rel. Conselheiro Caio Marcos Cândido, Data da Sessão



judiciário<sup>89</sup>. A insegurança jurídica só aumenta, pois o próprio poder público se confunde na aplicação da legislação.

Em 2002, pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF, n. 02, de 22 de fevereiro de 2002 (ADI/SRF 02/02), a Receita Federal se pronunciou acerca do percentual de dedutibilidade para a franquia, estabelecendo que tal atividade poderia considerar cada royalty contratado desde que observado o teto legal de dedutibilidade (5%). Ora, se o fisco aplica a Portaria MF 436/58, consideramos que ocorreu a ilegal tentativa de inclusão de uma nova atividade econômica, se é que a mesma pode ser assim considerada, pois no caso em questão se trata de mero meio para a efetiva exploração de uma atividade pelo franqueado<sup>90</sup>, que deduzirá as despesas referentes.

---

22/06/2006. MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-95602, Rel. Conselheira Sandra Maria Faroni, Data da Sessão 22/06/2006. MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-94329, Rel. Conselheiro Raul Pimentel, Data da Sessão 15/08/2003. MF/CC, 1ª Câmara, Rel. Celso Alves Feitosa, Acórdão 101-92519 de 27/01/1999. MF/RFB/DRJ, 2ª Turma, Acórdão 16-21239 de 29/04/2009. MF/RFB/DRJ – 1ª Turma, Acórdão 01-9870 de 29/11/2007. MF/SRF/DRJ-Rio de Janeiro, 6ª Turma, Acórdão 8473 de 22/09/2005. MF/SRF/DRJ-Rio de Janeiro, 4ª Turma, Acórdão 7749 de 30/05/2005. MF/SRF/DRJ-RJ, 2ª Turma, Acórdão 4851 de 05/03/2004. MF/RFB/Disit 08, Decisão 283 de 30/11/00. MF/RFB/Disit 08, Decisão 176 de 07/06/99.

89. “(...) 3. Com o advento da Lei n. 8.383/91, passou-se a admitir as remessas entre empresas subsidiária e matriz no exterior, com as conseqüentes deduções, desde que observados os limites percentuais na Portaria 436/58 do Ministério da Fazenda, em seu item I, que trata dos royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante (mínimo de 1% e máximo de 5%). Ocorre que a mesma Portaria, em seu item II, atinente aos royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, dispõe um percentual de remessa de 1%, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula e fabricação. Em outras palavras, a legislação veda a imposição de onerosidade simultânea na celebração de contratos de licença de marcas e de contratos de transferência de tecnologia. 4. Apelação desprovida.” TRF 2, Proc. 2006.51.01.511670-0 (AMS/70935), Rel. Des. Fed. Liliane Roriz, DJ 31/10/08. Destaca-se ainda decisão do TRF 3 (TRF 3, Proc. 90.03.007316-3 (AMS 21220), Rel. Des. Marli Ferreira, DJ 27/02/2004) onde o voto da relatora destaca: “Por seu turno a Portaria nº 436/58, expedida pelo Ministro da Fazenda com base no § 1º do art. 74, estabeleceu no inciso II que o limite das despesas com ‘royalties’, quando o uso da marca não decorrer da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação, não seja superior a 1%. Observe-se que não houve qualquer desbordamento do texto legal. O ‘caput’ do art. 74, estabelecia como limite máximo 5%, ou seja, não poderia ser ultrapassado os 5%; legítima pois a Portaria que apenas identificou e regulamentou o comando do § 1º, ou seja, ‘...considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade.’”

90. MF/Conselho de Contribuintes, Rel. Sandra Maria Faroni, Acórdão n. 101-94.152, de 20/03/2003. No voto, a Relatora destacou: “Uma vez que, de acordo com o con-

O tema é atual e permanece relevante. Recentemente a Receita Federal ao tratar dos royalties em relação aos transgênicos indicou erroneamente o percentual mínimo e o antigo procedimento de inclusão na Portaria MF 436/58:

**ASSUNTO:** Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

**EMENTA:** ROYALTIES. PERCENTUAL MÁXIMO DE DEDUÇÃO. SEMENTE DE SOJA GENETICAMENTE MODIFICADA.

A subsidiária com sede no País pode remeter royalties a título de patentes de invenção à sua matriz no exterior até o limite máximo fixado por ato do Ministro da Fazenda, hoje fixado pela Portaria MF n. 436, de 1958. A pesquisa e produção de semente de soja geneticamente modificada para posterior comercialização não encontra enquadramento em nenhum dos grupos relacionados na Portaria MF n. 436, de 1958, haja vista que os royalties são devidos pela utilização de uma patente que visa gerar um produto mediante um processo biotecnológico, processo esse sem semelhança com qualquer atividade ou produção constante da retrocitada Portaria. A pessoa jurídica cujo tipo de produção não puder ser enquadrado nos grupos indicados na Portaria MF n. 436, de 1958, deverá solicitar a sua inclusão, mediante requerimento ao Diretor da Divisão de Tributação do Imposto de Renda e, enquanto não ocorrer a inclusão, deverá aplicar o percentual mínimo correspondente a 1% (um por cento). (MF/RFB, Solução de Consulta n. 40, de 04/05/2011)

---

trato firmado entre a contribuinte franqueada e a empresa franqueadora, os royalties são pagos não apenas pelo direito de utilizar a marca ‘(...)’ em quaisquer produtos (o que seria o caso do item II da Portaria), mas sim para fins de operar restaurantes nos moldes do denominado ‘Sistema (...)’, que inclui ‘*direito de propriedade intelectual quanto a certos e valiosos nomes comerciais, marcas de serviço, marcas de comércio, inclusive os nomes comerciais (...)*’, e ‘*(...) Hamburgers*’, *projetos e esquemas de cores para prédios de restaurantes, painéis publicitários, disposição de equipamentos, fórmulas e especificações para certos produtos alimentícios, método de controle de estoque e operação, escrituração de livros e contabilidade, e manuais abrangendo práticas e políticas comerciais*’, seu enquadramento na Tabela da Portaria 436/58 se dá no item II, 2º Grupo, tipo 2 *Royalties, pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação-produtos alimentares*”, cujo percentual de dedutibilidade admitido é de 4%. Correta, pois, a decisão recorrida ao afastar o limite de 1% para a dedutibilidade das despesas com royalties.”

#### 4. Da atribuição ao Poder Executivo para estipular os coeficientes de dedução

O tema não foi efetivamente enfrentado na versão anterior, já que limitei a análise a não possibilidade de o Ministro da Fazenda instituir e alterar os percentuais de dedutibilidade, o que mantenho no presente. Porém, a tipicidade cerrada, como garantia da segurança jurídica, passa a ser cada vez mais questionada pela doutrina e pelo judiciário.

A doutrina da tipicidade fechada tinha como pressupostos o positivismo, questionamentos sobre a atuação do fisco em face dos contribuintes<sup>91</sup> e a ditadura, o que não condiz com a nossa realidade legal e política<sup>92</sup>, nem com o pós-positivismo<sup>93, 94</sup>.

Cabe, então, avaliar eventual atribuição ao Poder Executivo (não para um ministério) com base na doutrina que busca rever a tipicidade fechada, seja pelo uso de conceitos indeterminados e cláusulas gerais (alguns ainda

---

91. “Aliás, num sistema tributário como o de nosso país, onde a legislação vigente admite de forma singular e em grau inexistente em qualquer outro país civilizado, a participação dos agentes fiscais no resultado das multas sem alterá-lo, não poderia mesmo o constituinte deixar de traçar, como traçou, o princípio da estrita legalidade tributária (...) e garantir, como garantiu, aos cidadãos, a sua efetiva realização e controle sob proteção conclusiva da Justiça togada.” NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. 2ª ed. revista. São Paulo: Bushatsky, 1974 (reprodução do original impresso em 1965), p. 90. Ainda que já existente um contencioso administrativo fiscal no país (GUMPEL, Henry J.; DE SOUSA, Rubens Gomes. *Op. cit.*, p. 258 a 261).

92. Sobre o tema, vide o julgado do STF que cancelou a sua Súmula 394, aprovada em sessão plenária de 03/04/1964, que garantia foro privilegiado por prerrogativa de função após a saída de cargo público (Inq-QO 687/SP, Min. Rel. Sydney Sanches, DJ 09/11/01), e depois considerou inconstitucional a tentativa de reeditá-la por lei (ADI 2797/DF, Rel Min. Sepúlveda Pertence, DJ 19/12/06), com uma emenda constitucional sendo necessária para tanto.

93. ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 117 a 130.

94. “É preciso atentar, aqui, que, embora, o texto da norma recepcionada permaneça o mesmo, poderá ela merecer leitura e interpretação diversas, quando o novo ordenamento esteja pautado por princípios e fins distintos do anterior. (...) Atente-se para a lição mais relevante: as normas legais têm de ser *reinterpretadas em face da nova Constituição, não se lhes aplicando, automática e acriticamente, a jurisprudência forjada no regime anterior*. Deve-se rejeitar umas das patologias crônicas da hermenêutica constitucional brasileira, que é a interpretação retrospectiva, pela qual se procura interpretar o texto novo de maneira a que ele não inove nada, mas, ao revés, fique tão parecido quanto possível com o antigo.” BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*, 2ª Ed., Saraiva, São Paulo, 1998, p. 66/67.

consideram o tipo, enquanto outros destacam a impossibilidade de uso do mesmo) no direito tributário<sup>95</sup> e/ou a possibilidade de regulamentação pelo Poder Executivo dos *standards* previstos em lei<sup>96</sup>.

Luís Eduardo Schoueri esclarece que ao optar por normas tributárias indutoras, o Estado perde a flexibilidade inerente e necessária para intervir sobre a economia, passando a estar sujeito à legalidade tributária<sup>97</sup>. Afinal, antes de serem normas indutoras, ainda que “sejam reflexo do poder de regular, não do poder de tributar”<sup>98</sup>, são normas tributárias. Todavia, o uso de cláusulas gerais e conceitos indeterminados<sup>99</sup> no âmbito das normas tributárias indutoras é legal e permite certa flexibilidade na regulamentação das mesmas, cabendo, por esse motivo, ressaltar a posição do doutrinador sobre o disposto no artigo 12 da Lei 4.131/62:

A admissão das cláusulas gerais e dos conceitos indeterminados reveste-se de importância por permitir a conciliação entre o veículo tributário, sujeito ao princípio da legalidade próprio do *pouvoir financier* e as normas indutoras, de resto adequadas à flexibilidade da legalidade do *pou-*

---

95. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 24 a 53. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 242 a 257. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 5, fev/mar/abr de 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com/>. Acesso em 12 de abril de 2010. ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 300 a 324. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coordenadores). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

96. DE ANDRADE, José Maria Arruda. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 168 a 179. ROCHA, Sergio André. “A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública”. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coordenadores). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 231 a 235. STF, RE 76.629/RS, Rel. Min. Aliomar Baleiro, DJ 13/09/1974. STF, RE 290.079/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 04/04/2003. BARROSO, Luís Roberto. “Apontamentos sobre o princípio da legalidade – delegações legislativas, poder regulamentar e repartição constitucional das competências legislativas”. In: BARROSO, Luís Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 173.

97. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 239 a 242 e 261 a 264.

98. *Ibidem*, p. 351.

99. ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 10. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008. p. 208 a 232.

*voir législatif*. Por meio das cláusulas gerais e dos conceitos indeterminados, pode o legislador afirmar a hipótese de incidência tributária, sem que a todo momento se faça necessário novo texto legal para adaptá-la às mudanças no cenário econômico. Assim, quando a Lei n. 4.131/62, versando sobre limites de dedutibilidade dos *royalties*, confere ao Ministro de Estado da Fazenda a competência para estabelecê-los e revê-los periodicamente, “segundo o grau de essencialidade”, emprega um conceito indeterminado. Nem por isso, note-se, se afasta da legalidade, já que a essencialidade, conquanto possa variar no tempo, pode ser determinado *hic et nunc*, com base no conjunto da política econômica. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 253-254.)

Destaca-se que, ao contrário da discutida legislação da contribuição de riscos ambientais do trabalho – RAT (antiga contribuição ao seguro de acidentes do trabalho – SAT), a legislação objeto do presente não prevê um critério objetivo<sup>100</sup> a ser observado para a estipulação dos montantes passíveis de dedutibilidade. Ao contrário, a subjetividade é tamanha que depende da opção política da época, já que a essencialidade de uma despesa para o país não se coaduna com o critério material do imposto de renda. Como exemplo, o autor assim destaca a essencialidade no âmbito do IPI<sup>101</sup> e do ICMS:

Essencialidade não é, entretanto, conceito determinado. Surge no texto constitucional de forma aberta, podendo ser preenchido, a par das questões oriundas da justiça distributiva, igualmente por forças de ordem estrutural. Não parece impróprio, nesse sentido, entender “essencial, um equipamento que possa modernizar o parque industrial, motivando, daí, alíquota seletiva mais reduzida que outro equipamento poluente, cuja produção se deseje desestimular. (...) o conceito de “essencialidade” (...) deve ter duas perspectivas: o ponto de vista individual dos contribuintes e as necessidades coletivas. Sob a última perspectiva, tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles. (SCHOUERI,

---

100. Ainda que no caso do RAT, o fator acidentário de prevenção – FAP seja questionado.

101. STJ, REsp 1.087.925/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 30/06/2011.

Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 300-301)

Apesar de posições doutrinárias contra o uso do regulamento delegado ou autorizado (Ricardo Lobo Torres) no âmbito tributário, o STF já o destacou em casos tributários:

Em trabalho de doutrina que escrevi – “A Delegação Legislativa – A Legislação por Associações”, no meu “Temas de Direito Público”, 1ª ed., 2ª tiragem, págs. 424 e segs. – registrei que, sob o pálio da Constituição de 1.787, a velha Constituição da Filadélfia, que não admite a delegação, a Suprema Corte norte-americana tem admitido a legislação pelo Executivo, em termos de regulamentação, como técnica de administração, desde que observados os seguintes critérios: a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa standards ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação. (STF, RE 290.079/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, p. 15 do voto do Min. Carlos Velloso, DJ 04/04/2003)

Cabe lembrar que a atribuição ao Ministro da Fazenda não consta apenas na lei do capital estrangeiro (art. 12 da Lei 4.131/62), tendo origem em lei tributária (art. 74 da Lei 3.470/58 e arts. 52 e 71 da Lei 4.506/64), tanto que a Portaria MF 436/58 – editada com base na Lei 3.470/58 – era aplicável para todas essas normas e, inclusive, em operações internas que não envolvessem pessoas jurídicas com sócios não residentes.

A limitação da dedutibilidade, mais do que um instrumento de política econômica, era um instrumento de política industrial. Depois, ao que parece, passou a ser, também, ainda que na ausência de expressa indicação governamental nesse sentido, um instrumento de política cambial, de transferência de tecnologia e, até mesmo, de pesquisa e desenvolvimento (P&D; inovação tecnológica), podendo ser, em tese, aplicável a outros setores, como o de saúde (patentes farmacêuticas), meio ambiente (tecnologias limpas, sustentáveis), energia (novas tecnologias geradoras de energia), educação (tecnologias para o ensino a distância), etc.

A extrafiscalidade não se limita a questões econômicas. Diante dessa pluralidade de fatores que podem influenciar a política que resultará nos contornos da essencialidade, além da previsão constitucional de que cabe ao Poder Executivo o poder regulamentar<sup>102</sup>, não pode um ministério, seja ele qual for, ter tal atribuição. Na década de 70, por exemplo, o Instituto de Planejamento Econômico e Social – IPEA considerou os seguintes parâmetros para tal essencialidade:

Quanto ao critério de avaliação do grau de essencialidade da tecnologia a ser importada, sugere-se que seja conferida atenção especial aos contratos que, ao lado de responderem a necessidades tecnológicas que não possam ser atendidas pelo complexo nacional de ciência e tecnologia,

- visem à produção de bens cuja oferta interna não atende à demanda;
- objetivem a produção de bens necessários ao desenvolvimento de outras atividades produtivas;
- possibilitem o aproveitamento de matérias-primas ou componentes industriais abundantes no mercado interno;
- permitam a produção de bens que contribuam para incremento das exportações; e
- contribuam para diminuições significativas no custo de fabricação.

(BIATO, Francisco Almeida; GUIMARÃES, Eduardo Augusto A.; DE FIGUEIREDO, Maria Helena Poppe. *A Transferência de Tecnologia no Brasil – Série Estudos para o Planejamento n. 4*. Brasília: IPEA, 1973. p. 207)

A análise dos parâmetros propostos pelo IPEA demonstra a alegada subjetividade e a impropriedade de se atribuir ao Ministro da Fazenda tal prerrogativa<sup>103</sup>.

---

102. “(...) a competência normativa secundária do agente público é limitada, porque o poder regulamentar pleno é privativo do Chefe do Poder Executivo (CF, art. 84, IV).” BARROSO, Luís Roberto. “Apontamentos sobre o princípio da legalidade – delegações legislativas, poder regulamentar e repartição constitucional das competências legislativas”. Op. cit., p. 176.

103. DE FIGUEIREDO, Nuno Fidelino. *A transferência de tecnologia no desenvolvimento industrial do Brasil – Monografia n. 7*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1972, p. 242-243.

É, portanto, razoável, para os que entendam que tal essencialidade possa ser determinada por atos infralegais, considerando o caráter extrafiscal que justificará qualquer estipulação dos percentuais de dedutibilidade, além da própria CF 88, que não se atribua tal competência para um ministério, seja ele qual for, mas ao Poder Executivo que deverá avaliar a melhor forma de, eventualmente, reunir aqueles que definirão o caráter extrafiscal, tal como ocorre atualmente com o imposto de importação<sup>104</sup> por exemplo. A própria CF 88, inclusive, tratou de limitar as atribuições conferidas no passado para órgãos do Poder Executivo e prever que o poder regulamentar é inicialmente do Poder Executivo, de modo que mesmo a eventual implementação do disposto no presente item requer a edição de uma nova lei.

Destaca-se ainda, como indicado acima, a falta de transparência governamental em estabelecer e justificar a essencialidade (o afastamento da neutralidade), o que, na sua ausência, compromete a legalidade da medida. Apresenta-se, para tanto, a análise do caso concreto objeto do presente na visão de um economista que já na década de 70 ressaltava a ausência de uma política para tanto:

Finalmente, a própria idéia de fixação de critérios destinados a estabelecer um escalonamento mais ou menos rígido de prioridades merece ser comentada. Acredito que **uma proposição desse tipo poderia ser válida, desde que já tivesse sido formulada pelo Governo uma estratégia do desenvolvimento industrial suficientemente explícita e detalhada**, para dela se extraírem, *por setores de indústria e não de maneira global para o conjunto das atividades manufaturadas*, critérios do tipo dos sugeridos. Dada a inexistência, até este momento, de tal estratégia *explícita e detalhada*, a fixação de critérios gerais provavelmente criaria obstáculos a uma administração flexível e eficaz da importação de tecnologia, ao criar ilusões de automaticidade e, dessa forma, origi-

---

104. A Câmara de Comércio Exterior – CAMEX possui como órgão de deliberação superior um conselho de ministros (art. 4º do Decreto 4.732/03) e, por exemplo, a Lei 8.248/91 (art. 4º, parágrafo 1º) prevê que “o Poder Executivo definirá a relação dos bens de que trata o § 1º-C, respeitado o disposto no art. 16A desta Lei, a ser apresentada no prazo de trinta dias, contado da publicação desta Lei, com base em proposta conjunta dos Ministérios da Fazenda, do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, da Ciência e Tecnologia e da Integração Nacional”.



nar fontes de atritos entre as empresas e os órgãos governamentais. (DE FIGUEIREDO, Nuno Fidelino. *A transferência de tecnologia no desenvolvimento industrial do Brasil – Monografia n. 7*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1972. p. 243) (grifo nosso)

O exposto demonstra que não basta prever a faculdade do Poder Executivo alterar os percentuais com base na essencialidade para o país – tal como a redação atual –, com a norma legal devendo exigir mais.

O governo tem que ser obrigado a cumprir os requisitos constantemente ignorados no sentido de divulgar com detalhes a eventual política que justificará a essencialidade (e nesse caso agravará a situação de alguns contribuintes), além de demonstrar a eficiência de tal meio ao fim desejado. Tais requisitos devem constar expressamente em eventual dispositivo legal, com, ainda, a indicação de que na ausência ou abandono da política (para que não se repita o equívoco de se perpetuar a Portaria MF 436/58), não será o governo que indicará tais percentuais, mas o próprio mercado.

Em face do exposto, pode ser observada a doutrina que exige a previsão legal dos parâmetros mínimos exigidos, ou seja, dos *standards*, visando à indicação da obrigatoriedade de justificar previamente a política que o fundamenta e a previsão expressa de que o seu abandono ou ineficiência resulta na não aplicação dos limites. Pretender manter os mesmos coeficientes por todas essas décadas apenas demonstra que a norma não fixou de forma eficiente os *standards* a serem observados.

A política representa um objetivo amplo, a medida tomada (estipulação dos coeficientes conforme a essencialidade para tal política, agravando a situação dos contribuintes) será apenas um dos meios para implementá-la, ou apenas parte dela. Esse meio deve ser adequado à finalidade pretendida, ou seja, ser eficiente para tanto, o que requer estudos prévios e o posterior acompanhamento no período de sua vigência, além de não representar a medida mais onerosa para o contribuinte em face de outras existentes, já que o uso de normas tributárias indutoras pressupõe a competência para regular a matéria. Logo, em tese, outra medida, sem o uso de normas tributárias e com o mesmo efeito, poderia ser tomada.

Retornando à essencialidade com base na legislação objeto do presente estudo, se no âmbito da substituição da política de importações, visando à

industrialização do país, a Portaria MF 436/58 foi aparentemente estabelecida de forma razoável com o privilégio da indústria de base, seguida das indústrias de transformação tidas como essenciais, o que parece observar o Programa de Metas do Presidente Juscelino Kubitschek, com a não remuneração das licenças de marcas quando em conjunto com tais tecnologias e no percentual mínimo quando isoladas, qual política existe hoje para justificar os mesmos percentuais indicados cerca de 50 (cinquenta) anos atrás? Em especial quando se pretende indicar que o percentual de dedutibilidade para franquia é o máximo permitido sem, porém, qualquer relação com a efetiva existência de transferência de tecnologia?

A tal essencialidade para o país ficou estagnada. Desde 1958 não houve alteração dos limites de dedutibilidade, o que logicamente deveria ter ocorrido, pois não mais se busca a política de substituição de importações, ao menos não nos mesmos termos da época da Portaria MF 436/58. O próprio teto legal de 5% se mostra insuficiente para alguns casos.

Quando o INPI deixa de conciliar o preço da tecnologia com os limites de dedutibilidade para as partes não relacionadas, junto com a iniciativa do fisco federal e a concordância do Judiciário em ainda exigirem – erroneamente – a aplicação da Portaria MF 436/58, resta para o empresário brasileiro o injustificado encarecimento da tecnologia importada.

## **5. Da limitação (sob a ótica de interesse extrafiscal a partir da nova política implementada na década de 90) da garantia constitucional da dedutibilidade das despesas necessárias**

A política nacionalista e de restrição ao capital estrangeiro que inclusive aumentou na década de 70 e passou a conferir ao INPI competência para intervir no domínio econômico<sup>105</sup>, com o Brasil passando a limitar de forma discricionária a importação de tecnologia, em especial na hipótese de existência de “similar nacional”<sup>106</sup>, além de forçar o empresário brasileiro

---

105. BARBOSA, Denis Borges. *Tributação da propriedade industrial e do comércio de tecnologia*. São Paulo: RT/INPI, 1984. p. 80.

106. LEONARDOS, Gabriel Francisco. Op. cit., p. 133-134.

a inovar, a investir em P&D<sup>107</sup>, sem a instituição de benefícios fiscais para tanto, não resultou nos efeitos esperados e não foi mantida.

Na década de 90, junto com inúmeros países em desenvolvimento<sup>108</sup>, tivemos a abertura do mercado brasileiro ao capital estrangeiro mediante a limitação das barreiras antes existentes. Mais especificamente, destaco:

a) Em 1990 foi instituído o Programa Nacional de Desestatização – PND (Lei 8.031, de 12/04/90), com certas limitações a participação de estrangeiros;

b) Em 1991 a Lei 8.383, de 30/12/91, revogou a vedação da remessa e dedutibilidade de royalties e remuneração por assistência técnica para controlador no exterior e a incidência do imposto suplementar sobre a remessa de lucros e dividendos acima de determinado percentual do capital registrado<sup>109</sup>;

c) O Ato Normativo INPI 15/75 foi revogado pela Resolução 22, de 27/02/91, que não mais indicava as excessivas restrições contratuais constantes no ato anterior, assim analisado no exterior:

(...) Resolution 22/91 is far more flexible and less restrictive than NA 15/75 (...). This means, in principle, that the parties are free to negotiate their own terms for the technology. Nevertheless INPI is still responsible for the examination and approval of such agreements, retaining the traditional discretionary powers to approve or reject agreements, demand amendments and modifications, or even reduce terms and remuneration.

(...)

---

107. *Ibidem*, p. 121, 124-125 e 127.

108. TREBILCOCK, Michael; HOWSE, Robert. *Op. cit.*, p. 441.

109. “Após persistir por 26 anos como o regulador das remessas de rendimentos para o exterior, o Imposto Suplementar foi suprimido a partir de 31 de dezembro de 1991. (...) Com a eliminação das limitações quantitativas, de sua introdução em 1965 até sua revogação em dezembro de 1991, o imposto suplementar passou a ser o principal instrumento não setorial da política de capital estrangeiro. Na redação original da Lei 4.131, inexistia o imposto, figurando apenas a incidência sobre os lucros e dividendos à alíquota aplicável aos dividendos de ações ao portador, com um acréscimo de 20% no caso de empresas exercendo atividades econômicas de menor interesse para a economia nacional.” BARBOSA, Denis Borges. *Direito de Acesso do Capital Estrangeiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1996.

Remuneration for technology transfers and trademark licensing may now be freely established by the parties, and will take into account the price levels that are in effect both domestically and internationally for similar contracts. (SCOTT, W. Andrew. *Technology Transfer Laws and International Franchising*. *International Business Lawyer*, 1994, p. 263-264)

d) O Ato Normativo INPI n. 120, de 17 de dezembro de 1993, sucedeu a Resolução INPI n. 22/91 e trouxe ainda mais liberdade contratual na transferência de tecnologia, como destacou Denis Borges Barbosa em seu *Direito de Acesso do Capital Estrangeiro*, com a ressalva de que na época ainda não havia mudança legislativa para tanto:

Segundo a *Gazeta Mercantil* de 28 de dezembro de 1993:

O Estado reduziu substancialmente, desde o último dia 22, “seu poder de intervenção nesse tipo de contratos”, informou o presidente do Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), José Roberto D’Afonseca Gusmão.

Essa liberalização foi possibilitada pelo Ato Normativo n. 120/93, publicado na *Revista de Propriedade Industrial* de terça-feira da semana passada, dia 22. Com ele, explica Gusmão, o INPI efetivamente “retira seu time de campo” na definição dos contratos, porque vai limitar-se a um exame formal em prazo máximo de trinta dias e a averbação do documento.

“O Instituto não terá mais qualquer interferência sobre preço, prazo do contrato, avaliação da qualidade de tecnologia que esta sendo comprada, etc. As partes decidirão livremente sobre tudo isso”, disse o presidente do INPI. (BARBOSA, Denis Borges. *Direito de Acesso do Capital Estrangeiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1996.)

e) Em 1995, a Emenda Constitucional 06, de 15/08/95, revogou o artigo 171 da CF 1988 que definia e previa a possibilidade de tratamento diferenciado para a empresa brasileira de capital nacional. Sua Exposição de Motivos (n. 37/95) destacou:

3. A discriminação do capital estrangeiro perdeu o sentido no contexto de eliminação das reservas de mercado, maior intercalação entre as economias e necessidade de atrair capitais estrangeiros para complementar a poupança interna.

f) Em 1996 (Lei 9.279, de 14/05/96, DOU 15/05/96) foi promulgado um novo Código de Propriedade Industrial e revogada a discricionariedade do INPI em relação à transferência de tecnologia (art. 240), sendo que a maior parte dos dispositivos (incluindo o indicado) entrou em vigor apenas em 16 de maio de 1997<sup>110</sup>. Era implementada legalmente a liberdade alegada com o Ato Normativo INPI n. 120/93;

g) Em 1996 (Lei 9.430 de 27/12/96), com efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 1997, foi editada a legislação sobre preços de transferência (para fins fiscais, em relação à importação e exportação), que, porém, excluiu de sua aplicação a importação de tecnologia;

h) Em 1997, a Lei 9.491, de 09/09/97, revogou a Lei 8.031/90, com o Programa Nacional de Desestatização – PND flexibilizando ainda mais a participação dos estrangeiros no processo de privatização; e

i) Em 15/01/99 foi instituído o câmbio flutuante<sup>111</sup>.

Attila de Souza Leão Andrade Júnior bem afirma que toda a filosofia, política e legislação intervencionista anteriormente existente em relação ao capital estrangeiro e a transferência de tecnologia foi alterada<sup>112</sup>. No preâmbulo da segunda edição de seu livro, o autor dispõe:

Na área tecnológica, a política nacional de liberalização teve ressoante eco. Assim, ao eliminar o retrógrado e restritivo Ato Normativo n. 15, do INPI, e ao reformular o Código de Propriedade Industrial, mediante a promulgação da Lei Federal n. 9.279, de 14.05.1996, o Brasil permitiu regular a transferência de tecnologia, com regras menos restritivas, mais flexíveis e mais condizentes com a realidade internacional. Por exemplo, facilitou-se o registro dos contratos de transferência tecnológica no INPI, eliminaram-se regras abstrusas e limitativas à remuneração daqueles contratos, imputando às partes as negociações visando a fixação dos *royalties*. Enfim, permitindo-se que licenciantes estrangeiros

---

110. “Art. 243. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação quanto às matérias disciplinadas nos arts. 230, 231, 232 e 239, e 1 (um) ano após sua publicação quanto aos demais artigos.”

111. RATTI, Bruno. *Comércio Internacional e Câmbio*. São Paulo: 10ª Ed., Aduaneiras, 2001, p. 245.

112. ANDRADE JÚNIOR, Attila de Souza Leão. *Op. cit.*, p. 76.

tenham melhores condições para transferir suas tecnologias ao País carente que está das mesmas no seu desenvolvimento. (ANDRADE JÚNIOR, Attila de Souza Leão. *O Capital Estrangeiro no Sistema Jurídico Brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.)

Portanto, consideramos que a partir de 16 de maio de 1997 (em decorrência da plena entrada em vigor da Lei 9.279/96) a política que justificava a atuação extrafiscal do Estado definitivamente deixou de ser seguida e com a contribuição ou não dos agravamentos fiscais e das vedações das remessas ao exterior, tivemos um aumento da industrialização e da presença de multinacionais no país. O disposto inclusive se confirma mediante dados empíricos, de modo que mesmo que a política não tivesse sido alterada, sua finalidade tinha sido alcançada.

O *World Investment Report 2005 – Transnational Corporations and the Internationalization of R&D* (“WIR05”) da *United Nations Conference on Trade and Development – UNCTAD* destaca que o Brasil possui em seu território a presença de 75 (setenta e cinco) das 100 (cem) maiores transnacionais<sup>113</sup>, sendo o primeiro entre os países em desenvolvimento. Ainda segundo o WIR05, o Brasil ficou em 4º lugar (atrás de China, Estados Unidos e Índia) na visão dos especialistas e em 5º na visão das transnacionais (atrás de China, Índia, Estados Unidos e Rússia) em uma pesquisa sobre os mercados mais atrativos.

O Brasil, portanto, se encontra em uma posição privilegiada em relação à captação de investimento externo direto, além de gozar de estabilidade econômica, com, inclusive, algumas de suas empresas atuando e investindo ainda mais no exterior. Com isso, nosso país também começa a se preocupar com o tratamento dado aos investimentos das mesmas<sup>114</sup>, e agora busca a inovação tecnológica, tida como o grande diferencial entre os países desen-

---

113. A Holanda, notório centro das holdings detentoras de direitos de propriedade industrial dos grandes grupos econômicos, é o país onde a maior parte das mesmas (91 das 100) possui ao menos uma sociedade afiliada, seguido do Reino Unido e do Canadá.

114. AMARASINHA, Stefan D.; KOKOTT, Juliane. “Multilateral Investment Rules Revisited”. In: MUCHLINSKI, Peter; ORTINO, Federico; SCHREUER, Christoph. *The Oxford Handbook of International Investment Law*. Oxford: Oxford University, p. 120 e 132.

volvidos e os em desenvolvimento, com a instituição de incentivos a P&D, visando reduzir a sua dependência a importação de tecnologia<sup>115</sup>.

O investimento externo direto a ser atraído mediante benefícios não é mais apenas aquele destinado à exploração de atividades econômicas, mas também aquele destinado à inovação tecnológica, sendo que nessa primeira etapa a inovação (não a adaptativa) pelas subsidiárias das transnacionais já aqui estabelecidas e pelas de capital nacional, é extremamente relevante.<sup>116</sup> Deve-se buscar alterar o modelo de investimento das transnacionais que optam pela constituição de subsidiárias em outros países com o objetivo de manter a tecnologia dentro do seu grupo econômico e, em geral, por motivos diversos, licenciam tecnologias já defasadas nos países desenvolvidos<sup>117</sup>, se limitando, ainda, a inovações adaptativas<sup>118</sup> nos países em desenvolvimento.

O exposto demonstra que atualmente resta somente um interesse fiscal decorrente da preocupação com os negócios firmados entre empresas do mesmo grupo econômico localizadas em diferentes países, o que deu origem a legislações com finalidades estritamente fiscais (preços de transferência), sem preocupação cambial, visando coibir a manipulação dos valores negociados e, conseqüentemente, a tributação incidente.

Como a legislação brasileira sobre preços de transferência exclui expressamente a importação de tecnologia de sua aplicação<sup>119</sup>, esta é a única justi-

---

115. GRAU, Eros Roberto. Op. cit., p. 233. IZERROUGENE, Bouzid. Ganhos e Perdas do Livro Comércio – O Caso do Projeto de Acordo Mercosul / União Européia. In: AMBOS, Kai; PAULO PEREIRA, Ana Cristina (Coordenadores). *Mercosul e União Européia: Perspectivas da Integração Regional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 139. ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. Op. cit., p. 189. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 90.

116. Segundo o WIR05 o Brasil gastou cerca de US\$ 4,6 bilhões em P&D em 2003, sendo que quase metade (47,9%) por afiliadas de empresas estrangeiras (WIR05, p. 127), que apesar de normalmente priorizarem a P&D adaptativa, começaram a alterar suas políticas (WIR05, p. 143).

117. LEONARDO, Gabriel Francisco. Op. cit., p. 110.

118. TREBILCOCK, Michael; HOWSE, Robert. Op. cit., p. 443. WIR05, p. 158.

119. O artigo 18 da Lei 9.430/96 trata de importação e o parágrafo 9º, que exclui royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada das regras de preço de transferência, se limita a tal artigo. Logo, apesar da antiga Instrução Normativa SRF n. 243/02 (revogada pela IN RFB 1.312/12) indicar em seu artigo 43 que as normas sobre preços de transferência da mesma (incluindo a exportação) não são aplicáveis, inexistente exclusão expressa da lei na hipótese de exportação de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada.

ficativa que mantém a limitação dos royalties e remuneração por assistência técnica em 5% da receita, tanto que o INPI praticamente só aplica a Portaria MF 436/58 – erroneamente – em operações entre partes relacionadas.

Atualmente, portanto, a limitação da dedutibilidade de royalties, considerando que o Brasil ainda é um importador de tecnologia<sup>120</sup>, realmente é autêntica substituta da inexistente legislação de preços de transferência sobre a transferência de tecnologia, sendo a única justificativa que a mantém em vigor, como inclusive destaca a UNCTAD:

One response is to restrict the amount that may be deducted in respect of such payments. In Brazil, for example, payments for technology must be approved by the relevant agency, and the maximum deduction for patent royalties may not exceed 5 per cent of the sales income from products manufactured under the patent. Somewhat similar restrictions apply to payments of technical assistance fees.

Arbitrary restrictions of this nature create distortions and are probably quite easy to circumvent. Their only justification would seem to be that they are a rather rough-and-ready substitute for transfer pricing procedures that might be beyond the capacity of the host country tax authorities to administer. (Taxation and Technology Transfer: Key Issues. United Nations Conference on Trade and Development – UNCTAD, 2005, p. 22/23)

Subsistindo apenas motivações fiscais, o tratamento diferenciado previsto na Portaria MF 436/58 e alterações posteriores, que considerou a essencialidade da despesa para o país e não para a empresa que a deduz, além de estabelecer diferentes coeficientes de dedução com base nesse critério, não é mais passível de aplicação. O limite geral de 5% da receita é que deve ser observado por qualquer contribuinte. Porém, tal limite encontra-se ultrapassado, representando uma média geral que desconsidera determinadas tecnologias que realmente são remuneradas por coeficientes superiores<sup>121</sup>.

---

120. LEONARDOS, Gabriel F. Brazil (IFA Branch Reports). In: International Fiscal Association. *Cahiers de Droit Fiscal International* vol. 92a, 2007: Transfer Pricing and Intangibles.

121. PARR, Russell. *Royalty Rates for Licensing Intellectual Property*. John Wiley & Sons, 2007, p. 17 e 54-55.



## 6. Conclusão

Em face do exposto, concluo, em relação às normas tributárias, que:

a) É inconstitucional, seja por uma finalidade fiscal ou extrafiscal, em decorrência de seu reflexo direto no âmbito fiscal, a delegação da atribuição ao Ministro da Fazenda para estabelecer os coeficientes de dedução de royalties e remuneração por assistência técnica. A Portaria MF 436/58 e alterações posteriores nunca vigoraram. Todas as atividades econômicas sempre se sujeitaram à limitação de 5% da receita. Porém, prosseguiremos nossas conclusões tendo como premissa a constitucionalidade da atribuição. Atualmente se aceitaria, no máximo e dependendo de uma nova lei, a atribuição ao Poder Executivo;

b) São ilegais em face da CF 1967 os Atos Declaratórios Normativos do Coordenador do Sistema de Tributação – ADN/CST 30/75, 31/75 e 37/75, se considerada que a essencialidade para o país decorre de uma opção política e não de um mero enquadramento fiscal, ainda que em alguns casos a Receita Federal tenha aparentemente se manifestado por exclusão, pois a opção política não decorre da mera indicação dos percentuais, devendo haver justificativa racional e eficiente para a finalidade desejada (induzir os agentes econômicos a agirem de determinada forma);

c) A limitação dos pagamentos a título de licença de uso marca, caso licenciados em conjunto com outra tecnologia, nunca pôde ser exigida por violação ao princípio da legalidade. Porém, prosseguiremos nossas conclusões tendo como premissa sua constitucionalidade em face da CF 1946. Nesse caso, sua limitação não foi recepcionada pela CF 1988 em face dos residentes no país (finalidade fiscal), enquanto em relação aos não residentes se manteve até maio de 1997;

d) Considerando uma finalidade fiscal, na falta de dados empíricos sobre a não razoabilidade do coeficiente aplicado, a limitação geral da dedução de royalties e remuneração por assistência técnica a 5% da receita foi recepcionada pela CF 1988 e mantém-se em vigor;

e) A limitação da dedução de royalties e remuneração por assistência técnica devidos a pessoas jurídicas aqui sediadas (em especial as sem sócios não residentes), conforme a essencialidade para o país e prevendo diferentes

percentuais de dedução para atividades ou setores econômicos, é medida fiscal por não atender a extrafiscalidade de evitar fraudes dos não residentes, nem fomentar a P&D interna (medida ineficiente). A limitação viola, pela falta de isonomia, o critério material do imposto de renda, assim como os princípios da universalidade e generalidade do mesmo, podendo passar a ter efeito de confisco, violando o direito de propriedade, com reflexos na liberdade de exercício de atividade econômica, não tendo sido recepcionadas pela CF 1988. Todas as atividades econômicas se sujeitam à limitação de 5% da receita;

f) A vedação da dedutibilidade de royalties pagos a sócios (pessoas físicas) ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes não foi recepcionada pela CF 1988 em relação aos residentes no país por ter caráter estritamente fiscal. A medida é excessiva ao desconsiderar hipótese menos onerosa ao contribuinte e viola, pela falta de isonomia, o critério material do imposto de renda, assim como os princípios da universalidade e generalidade do mesmo, podendo passar a ter efeito de confisco, violando o direito de propriedade, com reflexos na liberdade de exercício de atividade econômica. Tais pagamentos se sujeitam à limitação de 5% da receita;

g) Em decorrência do art. 25, I do ADCT da CF 1988, a Portaria MF 60/94 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF, n. 02, de 22 de fevereiro de 2002 (ADI/SRF 02/02) nunca produziram efeitos;

h) A Lei 8.383/91 revogou a vedação de remessa e dedutibilidade de royalties para controlador no exterior e a indedutibilidade da remuneração por assistência técnica, que tinham sido recepcionadas pela CF 1988;

i) Em relação às pessoas físicas (sócios e dirigentes de empresas e seus parentes ou dependentes residentes no exterior), com a queda da vedação em relação ao controlador no exterior (Lei 8.383/91), o argumento extrafiscal com base na política econômica foi parcialmente suprimido e a vedação, agora estritamente fiscal, também se tornou ilegal. Logo, para os contratos assinados a partir de 1992 e respectivos pagamentos até maio de 1997, aplicavam-se os percentuais da Portaria MF 436/58;

j) A limitação da dedutibilidade de royalties e remuneração por assistência técnica devidos a residentes no exterior, conforme a essencialidade para o país, perdeu o seu caráter extrafiscal com a mudança da política

nacional na década de 90, definitivamente confirmada em 1996 pelo novo CPI e a revogação da discricionariedade do INPI para intervir na transferência de tecnologia. A limitação vigorou até maio de 1997. Atualmente tais pagamentos são autorizados e se sujeitam à limitação de dedutibilidade de 5% da receita; e

k) A existência de publicações que compilam e indicam os parâmetros e percentuais de royalties praticados no mercado pelos diferentes setores da economia pode eventualmente ser utilizada, especialmente, por partes não relacionadas que conseguirem a aprovação de percentuais superiores pelo INPI, para buscar judicialmente a não observância do limite legal de 5% de dedutibilidade.



# AS NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E O SEU REGIME NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988

**Maurício Pereira Faro**

**Bernardo Motta Moreira**

## **1. Histórico**

Intensas são as discussões doutrinárias e jurisprudenciais relativas ao tema das normas gerais de direito tributário. Certamente, se deve à tendência histórica dos governos centralizadores da União, desde D. Pedro I até a Ditadura. Nosso modelo de federação é sempre motivo de inúmeras críticas, mormente no que diz respeito à concentração do poder de tributar e da arrecadação no ente central, hoje com participação na carga tributária bruta de quase 70% (setenta por cento)<sup>1</sup>. Daí a importância de se adentrar na história da construção do termo norma geral de Direito Tributário, para melhor compreensão da função dessas normas em nosso ordenamento jurídico atual.

Antes de tudo, há que se ter em mente que as normas gerais de direito tributário devem constar de leis nacionais, vale dizer, que disciplinam a matéria uniformemente para todos os entes federados, e não somente no exercício da competência da União. Há muito, lembrava Ataliba que:

a função das normas gerais de direito financeiro é completar a Constituição onde e quando seja previsível – ou efetivamente venha a ocorrer – conflito entre pessoas tributantes (...). Realmente, a só disciplina cons-

---

1. Em 2009, o percentual foi de 69,83%. Em 2008, atingiu 70,10% (vide estudo da Receita Federal do Brasil – Subsecretaria de Tributação e Contencioso – Coordenação Geral de Estudos, Previsão e Análise, disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2009.pdf>, <acesso em agosto de 2011>).

titucional do exercício do poder tributário não é suficiente para evitar todos os atritos possíveis de ocorrer na prática, quando do desempenho, por três pessoas qualificadas, de suas competências tributárias. (...) Na verdade, só se reconhecerá norma geral onde houver lei que possa ser qualificada como nacional<sup>2</sup>.

Apesar de a Constituição da República de 1934 ter feito menção a “normas fundamentais” e a regras que tinham algum atributo de norma geral<sup>3</sup>, tal como hoje conceituada, a expressão “normas gerais de direito” foi utilizada, pela primeira vez, no art. 5º, XV, alínea “b”, da Constituição de 1946, da seguinte forma, *in verbis*:

Art. 5º - Compete à União: (...)

XV - legislar sobre: (...)

b) normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário.

É digno de nota que, sob a égide da Carta Constitucional anterior, a de 1937, a despeito de inexistir referências à necessidade de edição de determinada lei de caráter nacional reguladora, foram editados os Decretos-leis n. 915, de 1º de dezembro de 1938, e n. 1.061, de 20 de janeiro de 1939, com o objetivo de prevenir conflitos interestaduais decorrentes das diferentes leis locais sobre o antigo imposto sobre vendas e consignações. Tais decretos, de questionável constitucionalidade, somente foram revogados em 1963, pela Lei n. 4.299, que passou a regular aqueles conflitos como lei de norma geral, na forma do mencionado art. 5º, XV, alínea “b”, da Constituição de 1946<sup>4</sup>.

---

2. ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 93 e seguintes.

3. Constituição de 1934: “Art. 5º - Compete privativamente à União: (...) XIX - legislar sobre: (...) c) normas fundamentais do direito rural, do regime penitenciário, da arbitragem comercial, da assistência social, da assistência judiciária e das estatísticas de interesse coletivo; (...) i) comércio exterior e interestadual, instituições de crédito; câmbio e transferência de valores para fora do País; normas gerais sobre o trabalho, a produção e o consumo, podendo estabelecer limitações exigidas pelo bem público”.

4. LARA, José de Mesquita. As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário, sua natureza e função. *Revista de Direito Tributário*, n. 76, 1999, p. 137.

Pois bem. Como aludido, a Constituição de 1946 previu normas gerais sobre direito financeiro, seguro e previdência social, defesa e proteção da saúde, regime penitenciário, matérias estas de inequívoca competência comum dos entes políticos. Apesar de o texto constitucional não ter expressamente determinado a observância das normas gerais pelos Estados e Municípios, a aplicação destas a todas as esferas do governo foi aceita com fundamento no art. 6º da própria Carta, que estabelecia que a competência dos Estados seria tão somente supletiva ou complementar, em relação à matéria de norma geral.

Com fulcro no permissivo constitucional, a União Federal editou normas gerais sobre diversos temas, a exemplo das contribuições de melhoria – Lei n. 854, de 1949, e do imposto de vendas no comércio internacional – Lei n. 4.229, de 1963 e Lei n. 4.784, de 1965.

Nesse período, exsurge o pioneiro estudo sobre as normas gerais do direito tributário, da lavra do Prof. Carvalho Pinto<sup>5</sup>. Neste, definiram-se as normas gerais pela negativa. Ou seja, para se delimitar e identificar as normas gerais deveria ser identificado antes o que não seria norma geral. Nos dizeres do professor<sup>6</sup>, não se consideram normas gerais aquelas que (1) objetivem especialmente uma ou alguma dentre várias pessoas congêneres de direito público participantes de determinadas relações jurídicas; (2) visem particularizadamente determinadas situações ou institutos jurídicos, com exclusão de outros da mesma condição ou espécie; ou que (3) se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a pormenores detalhes.

Embora seja um conceito doutrinário que mereceu críticas de alguns tributaristas<sup>7</sup>, certo é que não foi explicitada, com clareza, naquela Constituição de 1946, a função ou a finalidade técnica das normas gerais, ao lado das demais normas federais. Foi a doutrina que identificou nelas a função de compor, *ex ante*, os conflitos de competência em matéria tributária, motivo

---

5. PINTO, Carvalho. *Normas gerais de direito financeiro*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1949.

6. PINTO, Carvalho. *Normas gerais de direito financeiro*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1949, p. 14.

7. SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais de direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 37, 1954, p. 14.

pelo qual subsistiram os referidos Decretos-leis n. 915, de 1938, e n. 1.061, de 1939, propiciando a edição da Lei n. 4.299, de 1963. Restou consagrada ainda uma segunda função, que parecia ser a única pretendida pelo constituinte: a atuação da lei como um direito comum aos entes federados.

Foi por esse motivo que a Lei Federal n. 4.320, de 17 de março de 1964, que “estatuí Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”, foi aceita como reguladora do Direito Financeiro estadual e municipal. Na mesma senda, a Lei Federal n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que, “dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios”, não gerou grandes questionamentos por afrontar a autonomia dos Estados e Municípios.

Ainda sob a égide da Constituição de 1946, ficou assentado que a força da lei federal de normas gerais provinha não da sua forma, que era idêntica à das demais regras produzidas pelo Congresso Nacional e aprovadas por maioria simples. O que era relevante era seu conteúdo, o qual, apesar de constituído de matéria de interesse também dos Estados e Municípios, os impedia de dispor de forma diversa. Tal impedimento não se dava por questões hierárquicas, mas em razão de competência, eis que era a União o ente competente para legislar sobre matérias afetas aos demais entes políticos. Aos Estados e Municípios, a competência ficava restrita às normas complementares e supletivas.

Essas linhas doutrinárias perduraram durante todas as vicissitudes por que passou a Constituição de 1946 e nenhuma das emendas que lhe foram feitas afetou os arts. 5º, XV, “b” e 6º, incluindo-se a Emenda n. 18, de 1º de dezembro de 1965, que disciplinou o Sistema Tributário Nacional. Excluindo da competência dos Estados e Municípios matérias ínsitas a ela, diminuindo o poder de legislar destas entidades, e editadas por um poder legislativo estranho, sem ser em sede constitucional, as normas gerais, embora sob a roupagem simples das leis ordinárias, constituíam, realmente, regras *quase-constitucionais*, pelo inusitado de sua eficácia<sup>8</sup>.

---

8. LARA, José de Mesquita. As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário, sua natureza e função. *Revista de Direito Tributário*, n. 76, 1999, p. 137.



Em relação às normas gerais, a Constituição de 1967 apresentou inovações. Diversamente das regras de Direito Financeiro, em que foi mantido o regime das leis ordinárias (art. 8º, XVII, “c”), no caso das normas gerais de Direito Tributário, estabeleceu-se a necessidade de edição de lei complementar, aprovada pela maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional (art. 18, § 1º). Confira-se o teor do dispositivo legal:

Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir: (...)  
§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

Restou, portanto, consagrada a dupla função das normas gerais de Direito Tributário: estabelecer regras comuns em matéria tributária para a União, Estados e Municípios, estando aí compreendidas as limitações ao poder de tributar, e dispor sobre seus conflitos nessa matéria.

Contudo, o que parecia, a princípio, simples, representou o aprofundamento dos debates envolvendo a temática das normas gerais no Direito Tributário. Não mais pela sua existência, já positivada, mas agora, especialmente, pelo seu campo de atuação.

Duas correntes se formaram: a primeira, com uma interpretação literal do dispositivo constitucional, defendia que a lei complementar constante do art. 18, §1º teria três funções, quais sejam (i) prescrever normas gerais de Direito Tributário, (ii) solucionar conflitos de competência entre os entes federados e (iii) regulamentar as limitações ao poder de tributar. Atente-se que, por esse entendimento, as normas gerais teriam outras funções que não apenas dispor sobre os conflitos de competência ou regulamentar as limitações ao poder de tributar.

Já para a segunda corrente, a lei complementar deveria ser o veículo legislativo próprio para a edição de normas gerais, sendo que, dentro desse gênero, somente se incluíam duas espécies: (i) normas para evitar os conflitos de competência e (ii) normas para disciplinar as limitações constitucionais ao poder de tributar. Esses defensores de uma interpretação sistemática do

dispositivo constitucional chegaram à seguinte compreensão: *lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário para dispor sobre conflitos de competência, nessa matéria, entre as entidades tributantes, bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*. A consequência dessa linha de pensamento é que as normas gerais ficariam atreladas a dois objetivos específicos: ou dispor sobre conflitos de competência ou regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Eis, portanto, o ponto fulcral da controvérsia: se as normas gerais de Direito Tributário deveriam ou poderiam disciplinar matérias distintas dos conflitos de competência e das limitações constitucionais ao poder de tributar, como o lançamento tributário, obrigação, prescrição, decadência, entre outras.

Adepto da doutrina que propugnava a interpretação teleológica do art. 18, § 1º (“dicotômica”), Paulo de Barros Carvalho demonstrava que não se poderia admitir funções das normas gerais para além das duas citadas, sob pena de afrontar a autonomia dos Estados e Municípios e o pacto federativo<sup>9</sup>.

Lado outro, justamente por vislumbrar riscos para a Federação, ante a inexistência de normas gerais para uniformização da exigência dos tributos e das modalidades de extinção do crédito tributário, a outra corrente dou-

---

9. “Isso porque a Constituição Federal cuidou de discriminar o campo de competência oferecido ao legislador infraconstitucional, para que o mesmo se dedicasse a instituir e regulamentar os tributos cuja competência legislativa lhe foi outorgada. Pretender resguardar a competência para edição de normas gerais sobre temas também oferecidos aos Estados e Municípios seria incompatível, portanto, com a vontade do Constituinte, eis que equivaleria a limitar a ação do legislador ordinário desses entes políticos. Assim, a definição dos fatos geradores dos tributos, dos demais aspectos que lhes são ínsitos, bem como das normas que regulam os procedimentos para sua exigência (Direito Tributário formal) é tarefa que caberia apenas ao Ente Político que recebeu a competência constitucional, mas nunca do legislador complementar. Do contrário, a rigidez do Sistema Constitucional seria destruída, fosse permitido ao legislador complementar adentrar na regulação de temas que foram oferecidos ao legislador infraconstitucional de Estados e Municípios. Admitir a hipótese seria consentir em que a Constituição daria, com uma das mãos, a competência, para, em seguida, com a outra, retirá-la, em aforismo rico em retórica, mas vazio de conteúdo. (...) Essa posição foi, e parece continuar sendo, dominante na doutrina nacional, consagrando juristas de escol, de ontem e de hoje, como Geraldo Ataliba (1969; 1989), José Souto Maior Borges (1978), Paulo de Barros Carvalho (1971; 2002), Roque Carrazza (2004), entre outros. Porém, embora sempre forte, nunca alcançou a unanimidade da doutrina” (FRATTARI, Rafael. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010. p. 256-258).

trinária (“tricotômica”) reclamava a necessidade impostergável das referidas normas para a racionalização do Sistema Tributário Nacional.

Vejam, de forma mais acurada, as questões que envolvem esse debate e por que se prefere a corrente tricotômica.

## 2. Normas gerais, o federalismo e a Constituição de 1988

É essencial à estrutura federal de Estado, a repartição de competência, de modo que cada ordem jurídica parcial, que somente vale dentro do âmbito territorial de cada ente descentralizado, possa nascer de Poder Legislativo próprio daquele ente estatal descentralizado<sup>10</sup>. A existência de vários governos em um mesmo território exige uma perfeita discriminação de competência, sendo necessário, além de disposições constantes da própria Carta Constitucional, normas que viabilizem a solução de potenciais problemas decorrentes de disputas entre os entes acerca do poder de legislar.

Lei quadro, lei moldura ou lei de princípios, a lei de normas gerais de Direito Tributário, segundo Derzi<sup>11</sup>, emana da União por meio de lei complementar e pertence àquela ordem jurídica no Estado Federal. Sendo hierarquicamente inferior à Constituição, sobrepõe-se, entretanto, às ordens jurídicas parciais da própria União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Isto é, a existência de uma ordem jurídica nacional que paira sobre as ordens jurídicas parciais não implica que a União é superior aos Estados e Municípios. Ao revés, deve ela se sujeitar às normas gerais expedidas pelo Congresso Nacional. Dessa forma, a norma geral não se destina a restringir a competência dos entes tributantes. Na realidade, serve para conformar a outorga de competências realizada pela Constituição, com o objetivo de que, uniformemente, a atividade tributária possa ser desenvolvida.

Percebe-se ser função das normas gerais a garantia da segurança jurídica dos contribuintes, já que prescrevem normas uniformes para serem seguidas pelos entes federados, evitando-se uma multiplicidade de regulações

---

10. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 40-41.

11. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 41.

próprias, nem sempre compatíveis entre si, o que diminui a racionalidade do sistema e aumenta a insegurança dos administrados<sup>12</sup>.

Diversamente do que prega a corrente dualista acima exposta, as normas gerais não obstam ou mitigam a competência outorgada aos entes tributantes, mas tornam possível o seu adequado exercício. Não há discriminação de um ente, mas a pretensão de tratar-lhes de maneira uniforme e, principalmente, obrigar a que assim tratem os contribuintes.

Subjetivamente, portanto, tal lei complementar tem como destinatários a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Quando a União edita uma lei complementar de normas gerais, os Estados e Municípios não estão, a rigor, “representados” neste ato legislativo pela União, mas sim “presentados”, porque no sistema da Constituição a autonomia das pessoas constitucionais tem que conviver com a possibilidade de a União editar normas de caráter nacional necessárias à harmonização do sistema tributário como um todo<sup>13</sup>.

Comungamos, portanto, do entendimento de Frattari<sup>14</sup>, segundo o qual, a norma geral é perfeitamente compatível com o princípio do Federalismo. O professor tece as seguintes críticas à corrente dicotômica:

A doutrina às vezes derrapa ao estabelecer a distinção de por que o legislador complementar que coloca as normas gerais e o legislador complementar da União são corporificados no mesmo órgão legislativo: o Congresso Nacional. Contudo, esse fato não significa, por si só, a ingerência da União Federal em assuntos de Estados e Municípios.

Por isso, é de ser admitida a função da lei complementar de dispor sobre normas gerais de Direito Tributário – que hão de conformar o Sistema Tributário Nacional –, válida para qualquer dos Entes Políticos, sem que isso implique afronta ao Texto Constitucional.

---

12. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica: normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, n. 17, São Paulo: 1981. p. 54-55.

13. BORGES, José Souto Maior. Normas gerais do direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, n. 87, 2003, p. 68.

14. FRATTARI, Rafael. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro*, Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010. p. 265.

Ademais, o Federalismo brasileiro não deve ser exatamente aquele querido pelos integrantes da escola dualista, senão que o construído pelo Constituinte. A engenharia federal não é única, nem teoricamente dada, o que é cabalmente demonstrado pelas diversas experiências federalistas.

A Constituição da República de 1988 manteve a denominação de “normas gerais” para se referir às regras jurídicas que, sem serem formalmente constitucionais, têm características destas, como (a) serem editadas pelo Congresso Nacional, versando sobre matérias que, em princípio, seriam de competência também dos Estados e Municípios, (b) padronizarem a normatividade inerente a estes e à União, (c) limitarem os respectivos poderes de legislar e (d) disporem sobre seus conflitos de competência. Entende-se que são regras “quase-constitucionais”, como um sobre-Direito em relação a cada ordem jurídica parcial<sup>15</sup>.

Em seu art. 146, a Constituição de 1988 assim dispôs sobre as funções genéricas da lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239 (...)

---

15. LARA, José de Mesquita. As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário, sua natureza e função. *Revista de Direito Tributário*, n. 76, 1999, p. 139.

O texto constitucional, em vez de seguir a linha da interpretação sistemática (corrente dicotômica), confirmou, em seu art. 146, a orientação da escola defensora da interpretação literal daquele art. 18, §1º da Constituição de 1967, pois foi destacado, em um inciso autônomo, a função da lei complementar de normas gerais. Tal posição, para alguns, teria se dado devido a pressões políticas que visaram ao fortalecimento da União Federal, em detrimento dos demais entes federados<sup>16</sup>. Inobstante, apesar da clareza da redação do dispositivo constitucional, persistem vozes ainda na defesa da tese da dicotomia. Veja-se:

Essa posição do legislador da Constituição é completamente contraditória, pois como é possível conceber que ele, num determinado momento, trate os temas constitucionais com tanto detalhe e, num momento posterior, dê margem ao legislador complementar reger os mesmos assuntos sem fixar-lhe previamente os limites?

(...)

Assim, proclamamos, desde agora, que tal lei complementar só pode explicitar o que está implícito na Constituição. Não pode inovar, mas apenas, declarar. Para além destas angustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem e, deste modo, desagregando princípios constitucionais que deve acatar, máxime, os que concedem autonomia jurídica às pessoas políticas, no que concerne à decretação e arrecadação dos tributos de suas competências. Reafirmamos, portanto, que só será válida lei complementar que vier a dispor sobre conflitos de competência tributária ou a regular limitações constitucionais ao poder de tributar. Tal conclusão, posto não deflua naturalmente da mera leitura do invocado art. 146, é a única possível, se levarmos em conta, em sua exegese, dentro outros, os precitados princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital<sup>17</sup>.

---

16. FRANCO, Mônica Miranda. A Constituição como um Sistema de Princípios e Normas – As normas gerais de Direito Tributário. *Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, v. 7, n. 26, jan. /mar., 1999, p. 170.

17. FRANCO, Mônica Miranda. A Constituição como um Sistema de Princípios e Normas – As normas gerais de Direito Tributário. *Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, v. 7, n. 26, jan. /mar., 1999, p. 171. Nesse trecho a autora cita trechos da doutrina de CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 384.

A seu turno, a escola tricotômica passou a aduzir que a discussão se as normas gerais de Direito Tributário deveriam ser disciplinadas em lei complementar estava, *ex vi* do novo texto constitucional, superada. Segundo Martins<sup>18</sup>, o problema fica, definitivamente, afastado com a nova Constituição. A terceira – e mais relevante função da lei complementar – é, segundo ele, o estabelecimento de normas gerais.

É nesta senda que se orienta o Supremo Tribunal Federal, como se observa do seguinte trecho do voto da Ministra Carmen Lúcia, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário n. 559.943/RS<sup>19</sup>, em que se decidia acerca do enquadramento ou não da matéria de prescrição e decadência entre as normas gerais de direito tributário:

“Todavia, com o devido respeito aos que pensam de modo diverso, tenho que a Constituição de 1988 rompeu com o sistema tributário anterior no que respeita ao âmbito normativo da lei complementar sobre normas gerais. No binômio certeza-igualdade mencionado por Tércio Sampaio, o constituinte de 1988 deu ênfase à certeza, tornando a segurança jurí-

---

18. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema Constitucional Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*, 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 16.

19. EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DOS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI N. 8.212/1991. ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ARTIGOS 173 E 174 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. A Constituição da República de 1988 reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, nos termos do art. 146, inciso III, alínea b, in fine, da Constituição da República. Análise histórica da doutrina e da evolução do tema desde a Constituição de 1946. 2. Declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, por disporem sobre matéria reservada à lei complementar. 3. Recepcionados pela Constituição da República de 1988 como disposições de lei complementar, subsistem os prazos prescricional e decadencial previstos nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional. 4. Declaração de inconstitucionalidade, com efeito ex nunc, salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991. 5. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento. (RE 559943, Relatora Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, pub. 26-09-2008).

dica ‘tributária de um poder centralizador que garante a uniformidade dos conteúdos do vértice para a base do sistema’.

Parece ter havido a eleição de um modelo concentrador na União da competência para a edição de atos normativos nacionais, em detrimento daquela atribuição legislativa tributária da própria União, no âmbito federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em seus respectivos espaços de atuação autônoma. Apesar dos argumentos contrários, patenteia-se uma conclusão constitucional no sentido da concentração de competências da União para dispor sobre normas gerais tributárias, nas quais se incluíram matérias que antes não eram expressamente inseridas no rol de tais atribuições.

Conclui-se que, no atual cenário constitucional, as normas gerais tributárias são aquelas destinadas a dar segurança, estabilidade ao sistema tributário, de forma a garantir-lhe a racionalidade e a unidade. Alguns institutos, tais como o lançamento, a obrigação, a prescrição e a decadência, por serem elementos essenciais à integridade do Sistema Tributário Nacional, demandam regulamentação una, centralizada, se revelando inquestionável a sua natureza de norma geral tributária, sendo, portando, matéria reservada à lei complementar, conforme o disposto no art. 146 da Constituição da República de 1988.

### **3. O Código Tributário Nacional**

Em grande parte, a norma geral de Direito Tributário de nosso país se consubstancia no Código Tributário Nacional – CTN<sup>20</sup>. A despeito da iterativa manifestação do Poder Judiciário nesse sentido<sup>21</sup>, ainda surgem di-

---

20. É sabido e ressabido que a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que instituiu o Código Tributário Nacional, apesar de tratar-se de lei ordinária foi recepcionada como lei complementar, eis que trata de matéria hoje reservada a essa espécie normativa, com fundamento no art. 146 da vigente Constituição.

21. “O Código Tributário Nacional cumpre função de lei complementar” (STJ, 2ª Turma, REsp 139787, Min. Rel. Peçanha Martins, DJ 27.03.2000). “A lei ordinária que dispõe a respeito de matéria reservada à lei complementar usurpa competência fixada na Constituição Federal, incidindo no vício de inconstitucionalidade; o Código Tributário Nacional, na parte em que dispõe sobre normas gerais, embora lei ordinária, cumpre função de lei complementar, conforme iterativos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal” (STJ, 1ª Seção, EREsp



ficuldades quando se trata de definir se o CTN deve ser entendido como norma geral em relação a todos os temas de que tratou ou apenas em relação a alguns deles. Em coerência com sua doutrina, Carrazza<sup>22</sup> entende que o CTN só trata de normas gerais em matéria de legislação tributária, enquanto dispõe sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes ou regula as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária.

Por outro lado, manifesta-se Frattari, dando a melhor solução para o assunto, *in litteris*:

(...) quando o Constituinte adstringiu o tratamento dos institutos da obrigação, lançamento e crédito tributários à edição de norma geral de Direito Tributário e, portanto, à necessidade de lei complementar, o que fez foi colocar todas as matérias que tocam ou abordam esses institutos sob a reserva de norma geral. Não faria sentido exigir lei complementar (norma geral) para normatizar o crédito tributário, mas permitir que as causas de sua extinção ou da suspensão de exigibilidade fossem alteradas e manejadas por lei ordinária. Assim, a norma geral não é necessária apenas para a definição dos institutos descritos no art. 146, III, mas para a conformação de todo o seu regime jurídico, entendimento como plexo de normas que os regulam. Portanto, esses temas não estão ao talante do legislador ordinário, eis que foram previstos no Código Tributário Nacional e, portanto, só podem ser manejados por meio de normas gerais, o que implica dizer que necessitam de lei complementar<sup>23</sup>.

Como fizemos referência acima, o Supremo Tribunal Federal se orienta no sentido de que normas que regulam a prescrição e a decadência em matéria tributária, por exemplo, devem ser disciplinadas em norma geral. O entendimento de que viola a reserva de lei complementar para dispor

---

129925, Min. Rel. Ari Pargendler, DJ 15.05.2000). “A lei complementar referida no art. 146 da Constituição, acima transcrito, é basicamente, o Código Tributário Nacional. Certos tributos, especialmente os criados após o CTN, têm as suas leis complementares próprias, que se conjugam, nas linhas maiores, com a lei complementar básica, que é o CTN.” (STF, Tribunal Pleno, ADI 1600, Voto do Min. Carlos Velloso, DJ 20.06.2003).

22. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 398.

23. FRATTARI, Rafael. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro*, Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010, p. 269.

sobre normas gerais em matéria tributária, a lei ordinária dos entes políticos que disponha sobre prescrição e decadência é, inclusive, sumulado: “são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário” (Súmula Vinculante n. 8).

Pode-se dizer, portanto, que o CTN contempla de maneira suficiente as matérias arroladas na alínea “b”, do inciso III, do art. 146, da Constituição, a saber: obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Cuida-se de rol meramente exemplificativo, não excluindo a abordagem de outros institutos inerentes à tributação que se enquadrem no conceito de normas gerais de Direito Tributário<sup>24</sup>. Essa interpretação é extraída do teor do mencionado inciso III, que aduz que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais *especialmente* sobre as matérias ali tratadas<sup>25</sup>.

---

24. “Segundo cremos, a identificação deve ser feita conforme as diretrizes que vimos observando e que dessumem da tradição constitucional brasileira: têm natureza de norma geral as matérias de Direito Financeiro ou Tributário que disponham sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes ou uniformizem regras sobre fatos, objetos, relações e situações jurídicas que, idêntica ou analogamente, ocorrem nessas ordens jurídicas parciais. São, assim, de normas gerais, as que envolvem regras de necessária existência em cada uma dessas ordens jurídicas e que delas forçosamente constariam, se não houvesse o expediente constitucional de regras comuns. Por conseguinte, a padronização do tratamento jurídico de situações idênticas ou análogas de cada ordem jurídica, ao lado da prevenção de conflitos de competência, devem ser considerados os pontos indiciantes de normas gerais, reiterado que a padronização referida pode dizer respeito à União, Estados e Municípios, conjuntamente, somente a dois destes, somente aos Estados ou ainda somente aos Municípios” (LARA, José de Mesquita. “As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário, sua natureza e função”. Revista de Direito Tributário, n. 76, 1999, p. 142).

25. EMENTA: TRIBUTO - REGÊNCIA - ARTIGO 146, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - NATUREZA. O princípio revelado no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal há de ser considerado em face da natureza exemplificativa do texto, na referência a certas matérias. MULTA - TRIBUTO - DISCIPLINA. Cumpre à legislação complementar dispor sobre os parâmetros da aplicação da multa, tal como ocorre no artigo 106 do Código Tributário Nacional. MULTA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - RESTRIÇÃO TEMPORAL - ARTIGO 35 DA LEI N. 8.212/91. Conflita com a Carta da República - artigo 146, inciso III - a expressão “para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1977”, constante do artigo 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação decorrente da Lei n. 9.528/97, ante o envolvimento de matéria cuja disciplina é reservada à lei complementar. (RE 407190, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 27/10/2004, DJ 13-05-2005).

Ou seja, cabe ao diploma de normas gerais dispor sobre os institutos jurídico-tributários básicos, bem como sobre a atividade tributária em si, com os seus condicionantes, sendo que a própria certificação da situação do contribuinte perante o Fisco, por exemplo, insere-se perfeitamente neste objeto, razão pela qual a expedição de Certidões Negativas de Débito é validamente disciplinada pelo CTN em sede de normas gerais<sup>26</sup>.

A partir da lei complementar, os Estados, Distrito Federal e Municípios poderão editar normas que cuidem da matéria, exercendo a competência suplementar, com o escopo de atenderem suas peculiaridades locais e específicas, na esteira do § 2º, do art. 24, da Constituição da República de 1988<sup>27</sup>.

No que se refere à alínea “a”, do inciso III, do art. 146, da Constituição em vigor, todavia, o Código Tributário Nacional não é completo ao definir tributo e suas espécies. Nos estritos termos do dispositivo constitucional, deveria o CTN dar a “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados n[a] Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

Como o CTN veio a lume no momento em que prevalecia a classificação tripartite dos tributos, divididos em impostos, taxas e contribuições de melhoria, o Código não define as novas espécies tributárias previstas pela Constituição de 1988. Aliás, há dispositivos no CTN, como o art. 4º, II<sup>28</sup>, que são inaplicáveis a certas espécies tributárias como o empréstimo compulsório e contribuições especiais, que são tributos finalísticos ou afetados<sup>29</sup>.

---

26. PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 10ª ed., Livraria do Advogado Editora, Porto Alegre: 2008. p. 94.

27. “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...) § 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.”

28. “Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: (...) II - a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

29. O prof. Werther Botelho salienta que “não se pode, pois, à luz da teoria tributária, pretender que o fato gerador da obrigação seja o único critério de identificação de uma espécie tributária, nem tampouco desconsiderar, em face do Texto Maior, o destino dado ao produto da arrecadação tributária” (SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*: conforme a Emenda Constitucional n. 42/2003. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 17).

É notória, por exemplo, a falta de definição, no bojo de uma lei complementar, do que vem a ser as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs). Isso vem sendo suprido, a duras penas, pela doutrina e pela jurisprudência, que extrai suas características do próprio texto constitucional (arts. 170 e seguintes). O mesmo tem sido feito com o gênero das contribuições especiais. O resultado, todavia, não tem sido satisfatório<sup>30</sup>.

Deve se reconhecer que, cabendo à lei complementar a definição dos fatos geradores, das bases de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, pouco espaço sobra para os entes tributantes. Mesmo que dentro de alguns limites, por força de dispositivos constitucionais, é no estabelecimento das alíquotas em que o legislador dos entes tributantes tem maior discricionariedade.

No caso do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor – IPVA –, houve questionamento da sua instituição pelos Estados, pelo fato de os pressupostos para sua instituição não estarem previstos na lei complementar. Com efeito, nem o fato gerador ou a base de cálculo, tampouco os contribuintes do IPVA estão previstos no CTN já que tal imposto somente surgiu no ordenamento jurídico a partir da Emenda Constitucional n. 27, de 28 de novembro de 1985. Todavia, com base no § 3º do art. 24 da Constituição, que dispõe que “inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão

---

Logo, por desconsiderar as funções constitucionais dos tributos, a teoria da classificação do tributo em espécies pela análise do fato gerador da exação, utilizada pelo Código Tributário Nacional, torna-se insubsistente.

30. Isso é demonstrado com absoluta clareza pelo prof. Marciano de Godoi. Em estudo sobre o assunto, o professor demonstra cabalmente que “a deterioração acelerada das finanças públicas nacionais, a partir de 1994, provocou diversos comportamentos institucionais que levaram a uma paulatina desconstrução de qualquer conceito discernível (pelo menos do ponto de vista dogmático-tributário) de contribuição. O poder constituinte derivado passou a promulgar Emendas Constitucionais que desvincularam cada vez mais os recursos das contribuições das finalidades a que se destinavam segundo o texto originário da Constituição, enquanto o Congresso Nacional passou a editar leis ou a chancelar medidas provisórias que criaram as mais heterogêneas e esdrúxulas exações, que somente como muita frouxidão classificatória podem ser tidas como espécies de um só gênero a que ainda se possa continuar dando o nome de contribuições” (GODOI, Marciano Seabra de. Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico: A Paulatina Desconstrução de sua Identidade Constitucional. *Revista de Direito Tributário da APET*, v. 15, São Paulo: 2007, p. 81-110).

a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”, o STF admitiu a instituição do imposto diretamente pelos Estados. Confira-se:

Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – Disciplina. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena – § 3º do art. 24, do corpo permanente da Carta de 1988 –, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação – § 3º do art. 34 do ADCT da Carta de 1988. (AI 167.777-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 4-3-1997, Segunda Turma, DJ de 9-5-1997).

Nesse aspecto, a jurisprudência do STF parece ir ao encontro da corrente dualista, acima tratada, na medida em que aceita a instituição e o manejo do imposto por mera lei ordinária do ente tributante, sem a necessidade da prévia edição da lei complementar. De fato, nos parece incoerente com o próprio Federalismo que a paralisação do legislador complementar possa comprometer a instituição de imposto que a Constituição outorgou aos Estados membros.

Cumpra registrar que posição contrária já foi adotada pela própria Suprema Corte no caso da instituição do adicional do imposto de renda pelos Estados. Os julgados apontavam no sentido de se condicionar o exercício das normas de competência à edição de prévia lei complementar de normas gerais, em clara redução da autonomia dos Estados. Entendendo equivocado esse entendimento, a doutrina de Derzi<sup>31</sup> adverte que bastaria que “a superveniência eventual de conflitos pela omissão do legislador complementar federal, que não editara norma geral, [fosse] resolvida pelo Supremo Tribunal Federal”, a exemplo do que fez a Corte Constitucional dos Estados Unidos, onde os Estados podem criar tributos sobre vendas, renda, patrimônio e receita bruta, sem nenhuma diretriz legal.

Para ilustrar referidos julgados do STF, veja-se a ementa do seguinte:

---

31. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 44.

Os Estados-membros não podem instituir, mediante ato legislativo próprio, o tributo a que se refere o art. 155, II, da Constituição (Adicional ao Imposto de Renda) enquanto não for editada, pela União Federal, a lei complementar nacional prevista no art. 146 da Lei Fundamental da República. A existência desse *vacum legis* não confere aos Estados-membros a possibilidade de exercerem, com base nas regras inscritas no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT/1988, competência legislativa plena, eis que as recíprocas interferências que se estabelecerão, obrigatoriamente, entre o imposto de renda, sujeito a competência legislativa da União, e o adicional ao imposto de renda, incluído na esfera de competência impositiva dos Estados-membros, reclamam a edição de lei complementar nacional que indique soluções normativas necessárias à superação de possíveis conflitos de competência entre essas entidades políticas. (RE 149.955, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 19-8-1993, Plenário, *DJ* de 3-9-1993).

Além da definição de tributos e suas espécies e da disciplina sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, cabe também à lei complementar, segundo o texto constitucional, estabelecer normas gerais sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo e definir um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para empresas de pequeno porte. É o que veremos adiante.

### **3.1. Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo**

Nesse ponto, além da previsão constitucional do art. 146, inciso III, alínea “c”, transcrito acima, que se dirige ao tratamento tributário que deve ser dado ao ato cooperativo, cumpre trazer à baila o art. 174, § 2º, que, ao cuidar dos princípios gerais da atividade econômica, determina que “a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo”.

Após o advento da Constituição da República de 1988, a legislação tributária referente às sociedades cooperativas sofreu diversas alterações. Macei<sup>32</sup> lembra que, até o final da década de 90, a legislação atinente à im-

---

32. MACEI, Demetrius Nichele. *Tributação e Ato Cooperativo*. 1ª ed., Curitiba: Juruá, 2005. p. 95.

posição tributária das cooperativas, bem ou mal, vinha dispensando tratamento diferenciado, pois, em geral, desonerou-as do pagamento de diversos tributos. Adverte, no entanto, que houve alterações que oneraram a carga tributária das cooperativas, o que, somado a decisões controvertidas do Poder Judiciário, levou os doutrinadores do direito cooperativo a começarem a questionar o referido tratamento<sup>33</sup>.

A despeito de ainda não ter sido editada a lei complementar a que se refere o art. 146, III, “c”, da Constituição, este dispositivo constitucional, ao dispor que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, contém mandamento de observância obrigatória para o legislador ordinário e para o Poder Judiciário<sup>34</sup>. Trata-se de norma de eficácia limitada, porém de aplicabilidade imediata e de efeitos vinculantes, ante seu caráter programático<sup>35</sup>.

Significa dizer que, apesar de não ter a aplicabilidade imediata, a norma constitucional produz efeitos mínimos, eis que tem eficácia ab-rogante da

---

33. “Todavia, em 1996, com a Lei Complementar 84, a União pretendeu cobrar Contribuição Previdenciária das cooperativas, equiparando os cooperados a empregados e a cooperativa aos seus empregadores. [...] Em 1997, a Lei Federal 9.532 alterou significativamente a legislação tributária federal, elevando a incidência tributária das cooperativas de consumo. Enfim, por meio da Medida Provisória 1.858-6/99 e reedições, revogou-se a isenção relativa a Cofins de todas as cooperativas brasileiras, fazendo com que as mesmas passassem a arcar com 3% de sua receita bruta. Nessa época também sobrevieram as primeiras decisões dos Tribunais Superiores, sob a égide da Constituição de 1988, especialmente relativas ao Imposto de Renda incidente sobre as aplicações financeiras, em que o STJ decidiu desfavoravelmente às cooperativas” (MACEI, Demetrius Nichele. *Tributação & Ato Cooperativo*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 95).

34. Betina T. Grupenmacher afirma que “diante da premissa de que as normas constitucionais não podem ser interpretadas de maneira independente, ou seja, de que a interpretação do texto maior deve ser sistemática, a norma em questão independe de lei complementar para que possua plena aplicabilidade. O art. 146, inc. III, “c”, não pode ser interpretado de maneira isolada, mas dentro de um conjunto de normas que regem as associações e as cooperativas” (GRUPENMACHER, Betina Treiger [coord.]. *Cooperativas e tributação*. Curitiba: Juruá, 2001. p. 180-181).

35. Para J. J. Gomes Canotilho as normas programáticas tem aplicabilidade imediata. É ver: “Além de constituírem princípios e regras definidoras de directrizes para o legislador e a administração, as normas programáticas vinculam também os tribunais, pois os juízes têm acesso à constituição, com o conseqüente dever de aplicar as normas em referência e suscitar o incidente de inconstitucionalidade, (...) dos actos normativos contrários às mesmas normas. (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6ª ed., Coimbra: Almedina, 1993. p. 188).

legislação precedente incompatível ou nas palavras de Ataliba “paralisante da eficácia dessas leis, sem ab-rogá-las”<sup>36</sup>.

Questão polêmica é se a Lei n. 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que define a política nacional de cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, foi recepcionada pela Constituição de 1988, com *status* de lei complementar. Considera-se que, após a promulgação da nova Carta, as normas de caráter tributário constantes da referida lei (que trata ainda de normas de caráter societário) passaram a ser privativas da lei complementar, por força do disposto no art. 146, III, “c”. Tais dispositivos tributários só poderão, portanto, ser alterados por lei formalmente complementar<sup>37</sup>.

Qualquer alteração nesta lei especial das cooperativas, mesmo no sentido de dar adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, só poderá ser feita mediante lei complementar, aprovada pela maioria absoluta dos parlamentares. Não se deve concluir, contudo, que o adequado tratamento tributário do ato cooperativo só possa ser alcançado pela edição desta modalidade de ato normativo.

Cumpra ao legislador ordinário e ao Poder Judiciário interpretar de forma sistemática a Carta Maior e seus princípios, no que concerne às cooperativas, para compreender o que efetivamente vem a ser o ato cooperativo, e, dessa forma, verificar a subsunção destes fatos às hipóteses de incidência já previstas na legislação de cada ente.

A doutrina converge no sentido de que deve existir, para as cooperativas, um tratamento diferenciado, e que a interpretação do art. 146 deva ser sistemática, principalmente em relação ao disposto no art. 174 da Constituição.

---

36. ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1971, p. 20.

37. Carrazza afirma que “quer a doutrina mais tradicional que, implantados, primeiramente em 1967 e depois em 1988, novos regimes constitucionais, a lei em exame, mesmo não tendo sido aprovada com o quorum especial e qualificado do art. 69 da Carta Suprema, assumiu, ipso facto, a natureza de lei complementar, por versar sobre matérias que estão hoje reservadas a esta modalidade de ato normativo. Data máxima vênua, assim não nos parece. A nosso ver, a Lei 5.172/66 continua, sim, sendo formalmente uma simples lei ordinária: materialmente, entretanto, é lei de cunho nacional. (...) Evidentemente, a matéria de que a lei em questão cuida (...) passou a ser privativa de lei complementar (...), só poderá ser revogada ou modificada por lei complementar” (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed., São Paulo: Malheiros, 2005. p. 570-571).



A parte que gera alguma controvérsia é saber se este tratamento diferenciado deveria ser, do ponto de vista tributário, necessariamente mais benéfico, ou não. Três pontos de vista merecem destaque: (i) o primeiro que interpreta que o artigo constitucional corresponde a uma imunidade tributária; (ii) o segundo, embora não aceitando tal imunidade, concorda com o fato de que as cooperativas devem receber tratamento tributário mais benéfico, na maioria das vezes, mediante a outorga de isenções; (iii) há ainda os que creem que deve existir um tratamento diferenciado, que observe as características deste tipo de sociedade, mas não que seja necessariamente mais benéfico.

No entendimento de Carvalho e Murgel<sup>38</sup>, tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é aquele que neutraliza a carga tributária na atuação cooperativa, de modo que a arrecadação fiscal não exceda aquela que normalmente ocorreria caso o associado atuasse isoladamente, sem a “ajuda” da cooperativa.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que a Carta Constitucional não estabeleceu imunidade para as sociedades cooperativas e que o adequado tratamento não significa necessariamente tratamento privilegiado<sup>39</sup>. Na ausência da lei complementar regulamentadora, segue sendo aplicado o tratamento disposto na legislação ordinária dos entes tributantes instituidora de cada tributo.

---

38. CARVALHO, Fábio Augusto Junqueira de; MURGEL, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva. “A incidência da CPMF sobre a movimentação financeira das cooperativas”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 35, ago. 1998, p. 26-32.

39. EMENTA: ICMS. Cooperativas de consumo. - Falta de prequestionamento da questão concernente ao artigo 5º, “caput”, da Constituição Federal (súmulas 282 e 356). - Alegada ofensa ao artigo 150, I, da Carta Magna é indireta ou reflexa, não dando margem, assim, ao cabimento do recurso extraordinário. - Inexiste, no caso, ofensa ao artigo 146, III, “c”, da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária, razão por que, enquanto não for promulgada a lei complementar a que ele alude, não se pode pretender que, com base na legislação local mencionada no aresto recorrido, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dar às Cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 141800, Relator Min. Moreira Alves, Primeira Turma, julgado em 01/04/1997, DJ 03/10/1997).

### **3.2. Definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para empresas de pequeno porte**

As microempresas e empresas de pequeno porte representam um segmento de suma importância para a economia pátria, com elevado número de componentes, e que é responsável por boa parte dos postos de trabalho. Além da relevante função social, tais empreendimentos se moldam mais rapidamente a novos contextos econômicos, estimulando a aquisição de tecnologias e o fomento de novos mercados. Não há dúvidas de que sua constituição e sua manutenção devem ser incentivadas pelo Estado.

Antes do advento da Constituição da República de 1988, a legislação já disciplinava um tratamento mais simplificado e privilegiado para as microempresas, incluindo-se a redução das obrigações acessórias<sup>40</sup>. Com o novo texto constitucional, o tratamento privilegiado foi estendido às empresas de pequeno porte, sendo que o art. 179 dispõe que “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

A alínea “d” foi incluída no inciso III do art. 146 da Constituição de 1988 pela Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, para dispor que caberá a lei complementar de normas gerais dispor sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. O parágrafo único do mencionado art. 146, também incluído pela EC n. 42/2003, estabelece o seguinte:

---

40. Vide a Lei n. 7.256, de 27 de novembro de 1984, também chamada de Estatuto da Microempresa, por ter aglutinado na mesma lei, diversos assuntos de interesse das microempresas, já dava tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, também na seara tributária.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

A Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2003, no cumprimento de sua competência, instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, com um novo sistema de tributação simplificada, denominado de Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, que abrangia, além de impostos e contribuições federais, o ICMS (estadual) e o ISS (municipal).

#### **4. Hierarquia da lei complementar**

Por derradeiro, é importante nos debruçarmos, rapidamente, sobre a questão relativa à existência ou não de hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária.

A lei complementar é aquela que deverá dispor sobre matéria indicada na Constituição, implícita ou expressamente, e que está submetida à aprovação da maioria absoluta das Casas do Congresso Nacional (art. 69 da Constituição de 1988<sup>41</sup>). Por si só e por seu quórum de aprovação, não é hierarquicamente superior a qualquer outro instrumento normativo<sup>42</sup>. Cuida-se de espécie nor-

---

41. Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

42. BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975. p. 54.

mativa diferenciada, com processo legislativo próprio e matéria reservada. Reale as coloca como um “*tertium genus* de leis, que não ostentam a rigidez dos preceitos constitucionais, nem tampouco devem comportar a revogação (perda da vigência) por força de qualquer lei ordinária superveniente”<sup>43</sup>.

Especificamente no âmbito do Direito Tributário, a lei complementar, além das indicadas funções de contexto mais geral, tem as seguintes atribuições: criar certos tributos (arts. 148, 153, VII, 154, 195, § 4º) e a de tornar mais detalhada a regulamentação de certos impostos, cujas linhas mestras já são traçadas na Constituição da República (arts. 155, § 2º, XII e 156, § 3º).

O caráter de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias foi defendido por muitos<sup>44</sup>, talvez porque a lei complementar seja editada pelo Congresso, com validade em todo o território nacional, abarcando a União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios. Teria influenciado também a posição topográfica no rol dos incisos do art. 59<sup>45</sup> da Constituição de 1988, eis que a previsão da lei complementar vem logo abaixo das emendas constitucionais, sendo de aprovação mais severa que as leis ordinárias.

Ocorre que, justamente por agirem em campos distintos, não é tecnicamente correto considerar que a lei ordinária é hierarquicamente inferior à lei complementar. Tanto as leis complementares como as leis ordinárias estão previstas no art. 59 da Constituição. Fácil é perceber que a lei ordinária extrai seu fundamento de validade diretamente da Carta Maior e não da lei complementar, razão pela qual se conclui inexistir qualquer relação hierárquica entre as espécies, mas tão somente coordenação no mesmo patamar normativo.

A lei complementar tem seu campo material de incidência expressa ou implicitamente determinado pela própria Constituição, de modo que, não haveria possibilidade de superposição normativa a gerar conflito com lei ordinária. É claro que poderão ocorrer casos de invasão do campo material reservado à outra.

---

43. REALE, Miguel. *Parlamentarismo brasileiro*, Saraiva, São Paulo: 1962. p.110.

44. Hugo de Brito Machado, Haroldo Valadão, Pontes de Miranda, Wilson Accioli, Nelson Sampaio, Geraldo Ataliba, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Ricardo de Moura Paulo, entre outros juristas de escol.

45. Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I – emendas à Constituição; II – leis complementares; III – leis ordinárias; IV – leis delegadas; V – medidas provisórias; VI – decretos legislativos; VII – resoluções.

Como quem pode o mais pode o menos, o quórum de maioria absoluta dos parlamentares é hábil para aprovação de lei complementar tratando de regras que, em razão da matéria, poderiam ser veiculadas por lei ordinária. Isso não impedirá que, futuramente, lei ordinária superveniente disponha de forma diversa, revogando ou alterando o disposto na lei complementar<sup>46</sup>.

Por outro lado, a especificidade e a força dos provimentos de norma geral advêm do respectivo conteúdo, e seu tratamento em matéria tributária é intangível por outros instrumentos normativos, que não a lei complementar, em cumprimento do art. 146 da Constituição.

## 5. Conclusões

a) É função das normas gerais do Direito Tributário a garantia da segurança jurídica dos administrados, já que prescrevem normas uniformes para serem seguidas pelos entes federados, evitando-se uma multiplicidade

---

46. Contribuição Social sobre o Faturamento – COFINS (CF, art. 195, I). Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/1996 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/1991. Legitimidade. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. A Lei Complementar 70/1991 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, *RTJ* 156/721 (RE 377.457, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 17-9-2008, Plenário, *DJE* de 19-12-2008).

No mesmo sentido: RE 522.719-AgR, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 23-11-2010, Segunda Turma, *DJE* de 4-3-2011; AI 603.649-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 15-12-2009, Primeira Turma, *DJE* de 5-2-2010; AI 591.353-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 4-8-2009, Segunda Turma, *DJE* de 28-8-2009; RE 515.074-AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 9-6-2009, Segunda Turma, *DJE* de 1º-7-2009; RE 551.553-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 26-5-2009, Primeira Turma, *DJE* de 26-6-2009; AI 709.691-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 28-4-2009, Segunda Turma, *DJE* de 29-5-2009; AI 700.657-AgR, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 5-5-2009, Primeira Turma, *DJE* de 28-8-2009; AI 541.632-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 17-3-2009, Segunda Turma, *DJE* de 17-4-2009; RE 492.044-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 16-12-2008, Primeira Turma, *DJE* de 20-2-2009; AI 614.094-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 28-10-2008, Primeira Turma, *DJE* de 27-2-2009; AI 637.299-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 18-9-2007, Segunda Turma, *DJ* de 5-10-2007; RE 457.884-AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 21-2-2006, Primeira Turma, *DJ* de 17-3-2006.

de regulações próprias, nem sempre compatíveis entre si, o que diminui a racionalidade do sistema e aumenta a insegurança dos cidadãos.

b) Diversamente do que prega a corrente dualista, as normas gerais não obstam ou mitigam a competência outorgada aos entes tributantes, mas tornam possível o seu adequado exercício. Não há discriminação de um ente, mas a pretensão de tratar-lhes de maneira uniforme e, principalmente, obrigar a que assim tratem os contribuintes.

c) A Constituição da República de 1988 manteve a denominação de “normas gerais” para se referir às regras jurídicas que, sem serem formalmente constitucionais, têm características destas, como (i) serem editadas pelo Congresso Nacional, versando sobre matérias que, em princípio, seriam de competência também dos Estados e Municípios, (ii) padronizarem a normatividade inerente a estes e à União, (iii) limitarem os respectivos poderes de legislar e (iv) disporem sobre seus conflitos de competência. Assim, de forma mais pormenorizada que as Cartas Constitucionais anteriores, em seu art. 146, a Constituição de 1988 estabeleceu as seguintes funções genéricas da lei complementar: (iv.1) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (iv.2) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (iv.3) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (iv.3.1) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (iv.3.2) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (iv.3.3) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; e (iv.3.4) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

**PARECER**





**TÍTULOS DE CAPITALIZAÇÃO, CUJA  
COMERCIALIZAÇÃO POR ENTIDADES DE  
ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS,  
TEM OS RESULTADOS, DEDUZIDAS AS  
DESPESAS, DESTINADOS EXCLUSIVAMENTE  
A SEUS OBJETIVOS SOCIAIS – IMUNIDADE  
TRIBUTÁRIA DAS RECEITAS – PARECER.**

**Ives Gandra da Silva Martins**

**Consulta**

ALEXANDRE WANDERLEY LUSTOSA, brasileiro, casado, na qualidade de advogado e consultor de empresas e entidades que atuam no segmento de títulos de capitalização, estas reguladas pelas portarias e circulares da Superintendência de Seguros Privados – SUSEP, em especial pelas Circulares n. 365/2008 e 460/2012, vêm por meio desta formular consulta a Vossa Senhoria a respeito das situações de fato e de direito a seguir aduzidas:

O consulente tendo em vista a recente edição da Circular SUSEP n. 460 de 21 de Dezembro de 2012, que entrará em vigor a partir do mês de junho de 2013, na qualidade de advogado e consultor de empresas que têm dentre suas atividades a distribuição de títulos de capitalização, na modalidade popular, expedidos por empresas de capitalização, ao qual é associada a cessão do direito ao resgate do título, feita em prol de uma entidade específica (ENTIDADE FILANTRÓPICA/ASSISTENCIAL), com vistas ao atendimento de seus fins institucionais.

Trata-se de operação efetivada dentro dos estritos parâmetros estabelecidos pelas portarias, resoluções e circulares SUSEP, em especial a de n. 365/2008 (anexo), instrumento normativo este que estabelece normas para elaboração, operação e comercialização de títulos de capitalização e em seu bojo regula os sorteios lastreados em títulos de capitalização, inclusive com a expressa previsão da cessão do direito ao resgate.

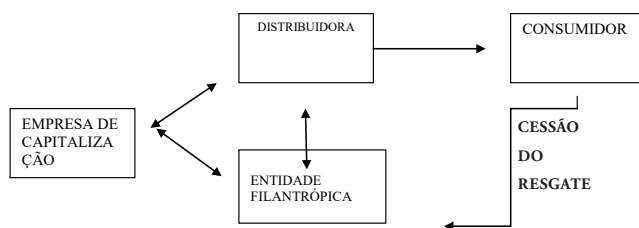
A empresa de capitalização, está subordinada ao Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP) e à Superintendência de Seguros Privados – SUSEP, autarquia federal sediada no Rio de Janeiro, tudo na forma do artigo 74<sup>1</sup> da Lei Complementar n. 109 de 29 de maio de 2001, de forma que os sorteios advindos dos títulos de capitalização obedecem aos parâmetros e autorizações passados pela legislação e pelos órgãos reguladores federais.

No que tange aos títulos de capitalização propriamente ditos, é condição essencial para as atividades que estes já tenham suas respectivas Notas Técnicas aprovadas pela SUSEP, com as características e números dos Processos Administrativos, exigência esta que tem de ser cumprida pela empresa de capitalização (sem isto, não é possível a comercialização dos títulos).

Do ponto de vista legal, a questão objeto da consulta é exatamente idêntica situação vivenciada por diversas outras entidades e empresas, apenas com a característica mais marcante de que é dirigida às classes menos favorecidas da sociedade brasileira.

No caso do Consulente, as operações sucedem da seguinte forma:

- A cessão do direito ao resgate do título é feita por cada consumidor por ocasião da aquisição do título, em prol de uma entidade filantrópica/assistencial específica, com vistas ao atendimento de seus fins institucionais, conforme quadro exemplificativo abaixo:



1. “Art. 74. Até que seja publicada a lei de que trata o art. 5º desta Lei Complementar, as funções do órgão regulador e do órgão fiscalizador serão exercidas pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, por intermédio, respectivamente, do Conselho de Gestão da Previdência Complementar (CGPC) e da Secretaria de Previdência Complementar (SPC), relativamente às entidades fechadas, e pelo Ministério da Fazenda, por intermédio do Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP) e da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), em relação, respectivamente, à regulação e fiscalização das entidades abertas.”

A entidade filantrópica/assistencial beneficiária do resgate constitui uma instituição de Terceiro Setor, com certificado de utilidade pública e/ou na forma do artigo 7º, incisos I, II, III e IV, da Circular Susep n. 460/2012.

As distribuidoras contratadas pelas empresas de capitalização distribuem os certificados representativos dos títulos de capitalização (emitidos pela empresa de capitalização).

Em geral, as empresas distribuidoras procedem também:

- a) Negociam com a empresa de capitalização os valores das despesas administrativas e os prêmios que serão pagos;
- b) A análise de mercado, incluída aí a logística inerente aos pontos de venda;
- c) Negociação da contratação e entrega de todo o material publicitário (o contrato é firmado pela entidade);
- d) Negociação com as empresas responsáveis pela publicidade em geral (escrita, televisiva e radiodifusão);
- e) Estruturar toda a logística mencionada, incluindo o transporte e segurança dos títulos e dos valores auferidos com sua venda;
- f) Assumir também todos os riscos quanto aos títulos recebidos em consignação (exemplo, no caso de extravio, assume a responsabilidade pelo pagamento);
- g) Criação e condução do sistema informatizado que garanta transparência e legalidade aos sorteios, aos controles de venda, o escaneamento de cada cupom, que possui código de barra e selo de controle.

As distribuidoras que serão aceitáveis pela entidade filantrópica/assistencial deverão possuir know-how à gestão do empreendimento em prol da entidade.

De acordo com as regras impostas pelo normativo SUSEP n. 460, deverá ser formalizado acordo operacional entre a Entidade, Empresa de Capitalização e a Distribuidora.

Esta consulta tem também por objeto subsidiar a formalização deste acordo operacional que poderá ser oportunamente submetido à aprovação prévia de Vossa Senhoria.

Como condicionante para distribuição do produto, em atendimento ao normativo da SUSEP, constante da Resolução CNSP n.º 15, de 03 de dezembro de 1991 e Circular SUSEP n. 460 de 21 de Dezembro de 2012 (anexa), é exigida maciça e abrangente publicidade (via emissoras de televisão, jornais, rádios).

Grande parte das receitas auferidas com a venda dos certificados é direcionada ao pagamento das despesas de publicidade das entidades filantrópicas/assistenciais, bem como das empresas de capitalização e das distribuidoras.

Na forma da Circular n. 416 de 23/12/2010 (art. 1º, § 7º, I), é de responsabilidade da Entidade Filantrópica/Assistencial o custeio das despesas inerentes à publicidade, excetuando-se aquelas relativas aos sorteios, estas de responsabilidade da empresa de capitalização.

Além das despesas de publicidade, existem outras despesas que também são custeadas pelas receitas auferidas com a comercialização dos títulos de capitalização, como por exemplo, mas não unicamente, selo de autenticação, panfletos, empregados, prestadores de serviços, vendedores, fornecedores, etc.

Do valor auferido pela venda dos títulos, parte é da empresa de capitalização, e a outra parte, precisamente o resgate, é destinado à entidade filantrópica/assistencial.

Na prática, dos 100% brutos auferidos com a comercialização dos títulos de capitalização, o percentual de 30% é destinado à empresa de capitalização e 70% é destinado à entidade filantrópica/assistencial.

A entidade filantrópica/assistencial arca com todas as despesas anteriormente mencionadas, repita-se, publicidade, material gráfico, empregados, prestadores de serviços, vendedores, fornecedores, etc.

Posto esse cenário fático-legal, vem a consulente indagar de Vossa Senhoria:

- 1) Existe algum normativo que determine um valor mínimo de repasse do percentual auferido com a venda dos títulos de capitalização para as entidades filantrópicas/assistenciais? E para as empresas de capitalização?
- 2) Quais são as isenções e benefícios fiscais de que gozam as entidades filantrópicas/assistenciais nas operações descritas nesta consulta?
- 3) Como deve se dar a aplicação dos recursos auferidos pela entidade filantrópica/assistencial?
- 4) Qual o percentual que a entidade filantrópica/assistencial beneficiária dos recursos auferidos com a venda dos títulos de capitalização tem que destinar para filantropia e assistência social? Este percentual pode ser aplicado na própria entidade beneficiária ou tem que ser destinado a outra entidade?
- 5) As despesas nas quais incorre a entidade filantrópica/assistencial podem ser deduzidas para efeito da base de cálculo da contrapartida do incentivo fiscal?

6) Em nosso entendimento o percentual do incentivo fiscal recebido pela entidade deve ser aplicado para o estrito cumprimento dos seus objetivos sociais. Por exemplo, se a entidade tem o total de 15% de incentivos fiscais, auferidos sobre sua receita bruta, a entidade está obrigada a reaplicar este mesmo percentual para o estrito cumprimento de seus objetivos sociais, incluídos aí as eventuais despesas de publicidade para divulgação da entidade e do atingimento de seus objetivos sociais (prestação de contas da entidade perante a sociedade). Este entendimento está correto?

7) Em complemento ao questionamento anterior, seria correto afirmar que as campanhas de divulgação das atividades da entidade filantrópica/assistencial podem ser enquadradas como inerentes ao seu objeto social e, como tal, serem computadas para efeito da contrapartida legal de reinvestimento/reaplicação dos recursos em face das isenções/benefícios fiscais recebidos?

## Resposta

Considerações preliminares fazem-se necessárias. De início, recebi, junto com a consulta, parecer de eminentes auditores, que, à luz de respostas da Receita Federal – em que as figuras da isenção e da imunidade são consideradas renúncia fiscal e de que cabe à lei ordinária definir condições para seu gozo, podendo alterá-las para reduzir ou aumentar o que denomina favor fiscal –, entendeu que o procedimento de entidades filantrópicas ou sem fins lucrativos, descrito na consulta, não autorizaria, nas operações mencionadas, o benefício da “isenção fiscal”<sup>2</sup>.

---

2. *Escrevi: “Por ter, sua matriz constitucional, sido reproduzida pela nova Constituição, tais dispositivos foram recepcionados pela ordem atual, com o que apenas eles exteriorizam pré-condições para que uma entidade de assistência social possa gozar de ambas as imunidades, a saber: a de imposto e de contribuições sociais.*

*Nenhuma lei ordinária de qualquer poder tributante pode criar requisitos adicionais, impondo ônus que o constituinte deliberadamente quis afastar. Todos os requisitos acrescentados ao restrito elenco do artigo 14, são inconstitucionais, em face de não possuir o Poder Tributante, nas três esferas, nenhuma força legislativa suplementar. Apenas a lei complementar pode impor condições. Nunca a lei ordinária, que, no máximo, pode reproduzir os comandos superiores”. (“Entidades sem fins lucrativos com finalidades culturais e filantrópicas - Imunidade constitucional de impostos e contribuições sociais”. - Parecer, in*

Diante desse posicionamento, para responder às diversas questões formuladas, mister se faz, portanto, aduzir algumas considerações preliminares, imprescindíveis para que se compreendam as questões formuladas e o perfil das respostas que ofertarei à consulta.

Parto do princípio de que todas são entidades imunes. Ainda que não ostentem os certificados do CEBAS, são entidades de assistência social que, nas operações mencionadas na consulta, obtêm os recursos necessários para atender a seu objetivo de natureza assistencial. Sem tais recursos, não poderiam atuar, como atuam.

À luz deste pressuposto, é que passo a analisar o pedido de parecer.

Como primeira consideração, deve-se esclarecer que isenção é renúncia fiscal, pois quem tem o poder de tributar, abre mão desta faculdade tentando promover objetivos considerados de relevância para o poder público.

Imunidade, não. É vedação absoluta ao poder de tributar. O Poder Público está interditado, proibido, tem vedado o caminho à imposição. Não renuncia a nada, porque não tendo o poder de tributar, não pode renunciar ao que não tem. O constituinte proibiu-o de tributar, razão pela qual a expressão “renúncia fiscal” denota ignorância constitucional ou má-fé impositiva<sup>3</sup>.

---

*Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, Revista dos Tribunais, vol. 4, p. 83) (grifos não constantes do texto).*

3. *Nesse sentido o entendimento do Ministro Moreira Alves, expendido em palestra proferida quando da abertura do XVIII Simpósio de Direito Tributário (Processo Administrativo Tributário, Ed. Revista dos Tribunais, 2ª. edição, 2002, p. 31/32). Sua Excelência, comentando antigo Aresto da relatoria do Ministro Soares Muñoz (RE 93770), assim se manifestou: “Tratava-se, pois, de decreto-lei. E, vejam os senhores, que **se fosse possível estabelecer limitações por norma jurídica infraconstitucional à competência tributária, um decreto-lei anterior à Constituição - quando não se exigia lei complementar e tendo a Constituição posterior passado a exigir lei complementar - à semelhança do que ocorreu com o Código Tributário Nacional, esse decreto-lei teria sido recebido como lei complementar. Tendo em vista a circunstância de que tanto os decretos-lei - como é o caso do 406/68-, quanto as leis - como é o caso do Código Nacional Tributário, que era uma lei ordinária- foram recebidos como leis complementares, porque tratavam de matérias que a Constituição posterior definiu como próprias de lei complementar. Mas o Ministro Soares Muñoz não decidiu isso. Ele não estava tratando, aqui, de saber se era lei complementar ou não era lei complementar. Tanto que ele disse o seguinte: “Esse decreto-lei, anterior à Constituição Federal em vigor, não pode, no particular, ser aplicado. Porque ele impõe uma restrição à imunidade, a qual não se confunde com isenção; uma restrição que não está no texto constitucional”. Isso significava dizer o que? Dizer: “NEM***

São nitidamente distintos os perfis jurídicos das quatro formas mais conhecidas de desoneração fiscal: imunidade, isenção, alíquota zero e não incidência. A imunidade é interdição ao poder de tributar; a isenção é exclusão do crédito tributário por força do artigo 175 do CTN, mas não da obrigação; a alíquota zero é a exigência tributária reduzida à sua expressão nenhuma; e a não incidência é a ausência do exercício do poder impositivo, pelos mais variados motivos.

Escrevi sobre tais diferenças, para conformá-las à luz do direito positivo pátrio, o seguinte:

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

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

**LEI COMPLEMENTAR, NEM LEI NENHUMA, PODE IMPOR UMA RESTRIÇÃO A UMA IMUNIDADE QUE DECORRE DA CONSTITUIÇÃO**

*E a meu ver, está absolutamente correto. Porque não é possível se admitir que uma lei complementar, ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar. - Se é que há o que regulamentar em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la. Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz, por exemplo, “para atender às suas finalidades essenciais” não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição. - De modo que, obviamente, tanto fazia ser lei complementar, como ser lei ordinária, como ser decreto-lei, enfim, qualquer tipo de norma infraconstitucional. O Ministro Soares Muñoz não estava dizendo: “Não. Não pode, porque não é lei complementar. Mas dizia: “Esse decreto-lei impõe uma restrição que não está no texto constitucional”” (grifos meus).*

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

Ora, as instituições de assistência social gozam de imunidades.

Colaborei na redação do atual texto constitucional, com a mediania de minhas forças, participando de audiências públicas e permanente contato, primeiro, com a Subcomissão de Tributos e, posteriormente, com o grupo “Centrão”, que deu a forma definitiva ao sistema tributário, no texto maior de 1988. Lembro-me ainda de que mantive longas conversas com o presidente e o relator da Constituinte, Deputado Ulisses Guimarães e Senador Bernardo Cabral<sup>5</sup>.

Na audiência pública e nos constantes diálogos com os membros da Subcomissão de Tributos, presidida por Francisco Dornelles, e cujo relator era Fernando Bezerra --mas com dedicado trabalho de Accioly Patury e Mussa Demes--, sugeri que houvesse, na Constituição, um autêntico “Código de Defesa do Contribuinte”, compactando em uma única seção todas as disposições expressas das Constituições anteriores —tese também defendida por outros especialistas— que terminou resultando na seção II, do Capítulo I, do Título VI da lei maior, sob o título de “Limitações constitucionais ao poder de tributar”, homenagem que se prestou ao saudoso e insuperável Aliomar Baleeiro, por seu livro pioneiro<sup>6</sup>.

---

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

5. *Coordenei o livro texto do XXXIV Simpósio de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, editado pela Revista dos Tribunais (2009) sob o título de “Disciplina legal tributária do 3º Setor”. Escreveram para o livro os seguintes autores: André Costa-Corrêa, Ângela Maria da Motta Pacheco, Carlos Henrique Abrão, Carlos Valder do Nascimento, Cleide Previtali Cais, Douglas Yamashita, Edison Carlos Fernandes, Fernando Lobo D’Eça, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Humberto Martins, Igor Mauler Santiago, Ives Gandra da Silva Martins, Jorge de Oliveira Vargas, José Eduardo Soares de Melo, Kiyoshi Harada, Marcos Nóbrega, Marilene Talarico Martins*

*Rodrigues, Octavio Campos Fischer, Ricardo Lobo Torres, Vinicius Campanille, Vittorio Cassone e Yoskiaki Ichihara.*

6. *Assim se referiram os parlamentares da Subcomissão à colaboração dos juristas que a assessoraram no primeiro anteprojeto: “Atendendo à sugestão do Constituinte Mussa Demes, vou apenas registrar notável esforço que esta Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas realizou, ao longo das últimas três semanas, no sentido de ouvir e receber subsídios e sugestões de todos os segmentos da sociedade brasileira interessada em um novo desenho do Capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional.*



Em face desses trabalhos preliminares, foi, o sistema tributário, dividido em cinco partes (normas gerais, impostos da União, dos Estados, dos Municípios e a mais relevante para busca do equilíbrio das relações fisco/contribuinte, as Limitações constitucionais ao poder de tributar). A 6ª parte embora constante do capítulo do sistema tributário (art. 157 a 162), de rigor, é de direito financeiro, pois diz respeito às relações entre as diversas esferas da federação.

Ora, as imunidades estão neste “Código Constitucional” de defesa do contribuinte, no inciso VI, do artigo 150, inciso este que reproduzo:

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: (Vide Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições

---

*Cumprindo prazo regimental, apresentamos proposta de anteprojeto ao texto da futura Carta Constitucional que, não tendo a pretensão de ser algo perfeito e acabado, deverá sofrer aprimoramentos através das emendas que os membros desta Subcomissão certamente haverão de apresentar.*

*Necessário se faz assinalar a valiosa contribuição oferecida a esta Subcomissão pelas autoridades e entidades aqui recebidas em audiência pública: os Professores e Técnicos Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, **Ives Gandra da Silva Martins**, Eivaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luís Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Filho; o Secretário da Receita Federal, Dr. Guilherme Quintanilha; os Secretários da Fazenda dos Estados, que antes de aqui comparecerem promoveram, sob os estímulos desta Subcomissão, os encontros de Manaus e Porto Alegre; os Secretários de Finanças das Capitais, o DIEESE, a Organização das Cooperativas Brasileiras, o Instituto Brasileiro de Mineração; a Organização Nacional das Entidades de Deficientes Físicos; as associações dos funcionários fazendeiros, a Unafisco e a Fafite, as entidades representativas do municipalismo brasileiro — a Frente Municipalista, a Associação Brasileira dos Municípios, a Confederação Nacional dos Municípios e o Ibam. Tenham todos a certeza de que a discussão aqui ocorrida em torno das propostas e sugestões apresentadas será decisiva para o posicionamento dos membros desta Subcomissão em relação à definição do Capítulo Tributário, que desperta enorme interesse na sociedade brasileira” (grifos meus) (Diário da Assembléia Nacional Constituinte, 19 jun. 1987, p. 139).*

de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.” (grifos meus<sup>7</sup>).

O sentido das imunidades é claro. Objetiva, o constituinte, trazer, para um Estado Democrático de Direito, a garantia de que o instrumento tributário não prejudicará a manutenção da Federação (letra a), a liberdade religiosa (inciso II), a liberdade de atuação política, de associação de trabalhadores nos seus interesses e da colaboração na execução de funções estatais na educação e assistência social (III) e, por fim, a liberdade de imprensa, para que a sociedade seja sempre informada, com transparência, do que ocorreu nos bastidores do poder público e privado, podendo evoluir, mediante o acesso à informação e à formação, sobre o país e o mundo (IV).

A letra ”c”, que me interessa neste parecer, claramente coloca as instituições de educação e assistência social entre aquelas em que o Poder Público pede a colaboração da sociedade, ofertando-lhe, por esta colaboração, a contrapartida lógica e natural, ou seja, a não incidência de impostos sobre suas atividades, bem como de contribuições sociais, também tornadas imunes, por força do § 7º, do artigo 195, da CF assim redigido:

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei<sup>8</sup>.

---

7. *Leia-se: “O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas imitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete a imperatividade de suas restrições”. (grifos meus) (STF, ADIn 712-MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.02.1993)” (“Código Tributário Nacional e Sistema Constitucional Tributário”, Jacques Busbatsky – coordenação, Ed. Thomson/IOB, São Paulo, 2006, p. 391).*

8. *No primeiro caso que o STF examinou sobre o perfil abrangente das instituições do inciso VI letra “c” do art. 150 e 195, § 7º, da CRF, assim decidiu aquela Corte:*

Em audiência pública a que compareci com o amigo e eminente professor de teoria geral do Estado, Dalmo Dallari, na Câmara dos Deputados, fui interpelado – após ter exposto minha posição a respeito das vedações constitucionais ao poder de tributar – pela então deputada do Rio Grande do Sul, Maria do Rosário, sobre a razão pela qual deveriam os governos ofertar imunidade às instituições de educação e assistência social. Respondi, sem que ela contestasse, que a razão era simples: apesar da carga tributária elevada, os Governos não fazem, com nossos tributos, o que deveriam fazer, tornando necessário que a educação e assistência social sejam também promovidas pela sociedade, em troca da contrapartida da imunidade dos tributos discriminados na Lei Suprema. Se os governos cuidassem da educação e da assistência social

---

*“RMS 22192/ DE - DISTRITO FEDERAL  
RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA  
Relator(a): Min. CELSO DE MELLO*

*Julgamento: 28/11/1995 Órgão Julgador: Primeira Turma*

*Publicação: DJ 19/12/1996 PP. 51802 EMENT. VOL. 01855-01 PP. 00154*

*Acórdãos - Partes: Recte: ASSOC. PAULISTA DA IGREJA ADVENTISTA DO 7º DIA  
- Adv.: Ives Gandra da Silva Martins e Outros – Recda: União Federal – Adv.: Advogado-geral da União.*

*EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. - A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, as exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social. - A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 70, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.*

*Decisão: Rejeitada a preliminar, a Turma deu provimento ao recurso em mandado de segurança, nos termos do voto do Relator. Unânime. Falou pela recorrente o Dr. Ives Gandra da Silva Martins, 1ª. Turma, 28.11.95” (Site do STF).*

como deveriam, não haveria necessidade das imunidades. Como fazem menos do que deveriam fazer com nossos tributos, apesar de receberem – à época – 1/3 de todo PIB nacional, sabiamente, o constituinte ofertou as imunidades tributárias a estas instituições, como forma de suprir a insuficiente atuação do poder público nos dois setores. Isso permitiu o surgimento de excelentes hospitais privados e de qualificadas escolas particulares, em todo o País.

Tal percepção já tinham os pais do direito tributário no Brasil, quando, no Código Tributário Nacional - cujo anteprojeto, da lavra de Rubens Gomes de Souza, foi discutido desde 1953 - consagraram, no art. 14 do CTN, as condições para que uma instituição fosse considerada imune. Sua dicção é a seguinte:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea ‘c’ do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.<sup>9</sup>

---

9. *Fábio Fanucchi assim comentou o dispositivo:*

“Art. 14 .....  
I- não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título”.

I- não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título”.

c) *Imunidade condicional. A imunidade reservada às instituições de educação e de assistência social, já foi visto, é condicionada a que a entidade beneficiária observe certas exigências fixadas em lei, que só pode ser a complementar à Constituição. Exatamente esse artigo 14 do CTN disciplina a matéria.*

Ora, o CTN ganhou eficácia de lei complementar pela Constituição de 1988 que, para que não houvesse dúvidas, definiu, no inciso II, do artigo 146, que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

.....

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; .....

Vale dizer: TODA A REGULAÇÃO DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR SÓ PODE SER REALIZADA POR LEI COMPLEMENTAR<sup>10</sup>.

---

*d) Não distribuição de rendas e patrimônio. A primeira condição, aquela do inciso I do artigo 14, é da própria essência das instituições, que já vimos, são entidades idealísticas e não têm finalidade lucrativa.*

*Quanto à não distribuição de “rendas”, deve ser entendido a não distribuição de lucros, porém não o pagamento de honorários a terceiros, mesmo que seus dirigentes.*

*Confirma que as instituições imunes sob condição podem pagar honorários a terceiros, não só aquele acórdão do Supremo Tribunal Federal, referido no item 34 deste estudo, como a própria letra do § 1º do artigo 14 aqui analisado, quando estabelece que a imunidade poderá ser suspensa pela autoridade competente, caso não seja retido o imposto devido na fonte, evidentemente também por quem dela aufera rendimentos.*

*Dessa forma, a remuneração de dirigentes não é eficiente para retirar das instituições imunes o direito ao gozo da imunidade.*

*O impedimento da distribuição do patrimônio é muito menos discutível. Para que nenhuma dívida possa restar para a autoridade fiscal que reconhecer a imunidade, os estatutos dessas instituições deverão dispor que, em caso de dissolução do ente, seu patrimônio reverterá em benefício de entidade com as mesmas finalidades que as suas” (grifos meus) (Comentários ao Código Tributário Nacional, 7ª. ed., volume 1, Ed. Saraiva, coordenação Ives Gandra, São Paulo, 2013, p. 201, a atualização do estudo de Fábio Fanucchi foi realizada por Rogério Gandra Martins, Soraya Locatelli e Luciana Fonseca).*

10. *Leia-se a seguinte decisão do STF neste sentido:*

**“AI 726774/SP - SÃO PAULO**

**AGRAVO DE INSTRUMENTO**

**Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI**

**Julgamento: 21/10/2008**

**Publicação:** DJe - 208 DIVULG 03/11/2008 PUBLIC 04/11/2008

**Partes**

*Agte.(S): União*

*Adv.(A/S): Procuradoria-Geral Da Fazenda Nacional*

*Agdo.(A/S): Obras Sociais, Universitárias e Culturais - Osuc*

*Adv.(A/S): Marilene Talarico Martins Rodrigues E Outro(A/S)*

**Despacho**

Toda a legislação infracomplementar que pretenda regular essa matéria, criando restrições que não aquelas do artigo 14 do CTN, é manifestamente ilegal.

Lembro que, em ação patrocinada por meu escritório (ADIN 2028), o Ministro Moreira Alves, suscitado a manifestar-se sobre o assunto, mesmo concedendo a liminar, preferiu transferir a manifestação sobre a tese aqui exposta para a decisão definitiva, ao dizer:

É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do art. 195 só se refira a “lei” sem qualificá-la como complementar – e o mesmo ocorre quanto ao art. 150, VI, “c”, da Carta

---

*Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto de acórdão assim ementado: “TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA C, DA CF. ART. 14 DO CTN. 1. Para gozar da imunidade estipulada no art. 150, os contribuintes devem ser entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos. Devem, ainda, preencher os requisitos estipulados no art. 14 do CTN. 2. Enquadrando-se nos patamares estabelecidos, a instituição tem direito à imunidade, não podendo o ente público, exigir dela outros pressupostos além desses já previstos em lei. 3. A imunidade abrange o IOF. 4. As operações de seguro realizadas pelas entidades não estão excluídas da imunidade, já que o contrato de seguro é firmado para proteção dos seus bens e levando-se em conta que o recebimento do prêmio nada mais faz do que repor o patrimônio desfalcado. 5. São livres da tributação as operações de crédito, câmbio e seguro ou as relativas a títulos e valores mobiliários que dizem respeito, em essência, ao patrimônio e à renda das entidades imunes. 6. Apelação da União Federal e remessa oficial desprovidas” (fl. 204). No RE, fundado no art. 102, III, a, da Constituição, alegou-se ofensa ao art. 150, VI, c, da mesma Carta. O agravo não merece acolhida. O acórdão recorrido está em harmonia com a jurisprudência da Corte no sentido de reconhecer às entidades sem fins lucrativos a imunidade do art. 150, VI, c, da Constituição, relativamente ao IR e ao IOF incidentes sobre aplicações financeiras, por considerar que a aplicação de recursos não significa atuação fora do previsto no ato de sua constituição (RE 211.390-AgR/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes; RE 424.507-AgR/RO, Rel. Min. Carlos Velloso). Isso posto, nego seguimento ao recurso. Publique-se. Brasília, 21 de outubro de 2008. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI – Relator.*

**Legislação**

LEG-FED CF ANO-1988

ART-00102 INC-00003 LET-A ART-00150

INC-00006 LET-C

CF-1988 CONSTITUIÇÃO FEDERAL

LEG-FED LEI-005172 ANO-1966

ART-00014

CTN-1966 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL” (site do STF – grifos meus).

Magna –, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no art. 146, II (“Cabe à lei complementar: ... II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa.

- A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância<sup>11</sup>.

Já não mais na função de julgador, mas em Simpósio por mim coordenado, o Ministro Moreira Alves, todavia, HOSPEDOU POR INTEIRO A INTERPRETAÇÃO AQUI EXPOSTA, AO DIZER:

Da interpretação sistemática dos arts. 146, II, 150, VI, c, e 195, § 7.º, da CF, bem assim da recepção, como lei complementar, do art. 14 do CTN, a conclusão a que se chega é a de que a lei a que aludem os dois últimos dos suprarreferidos dispositivos constitucionais é lei complementar, em observância ao imperativo constitucional do art. 146, II, que determina caber a lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ademais, é de ter em conta também as lúcidas ponderações de Marco Aurélio Greco no sentido de que “a ficção de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade) o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar (grifos meus)”<sup>12</sup>.

Os poderes tributantes, todavia, procuram amesquinhar o princípio constitucional, na leitura amputadora que fazem do inciso VI, letra “c”, ao

---

11. *Coordenação de Análise de Jurisprudência, D.J. 16/06/2000, Ementário n. 1995-1, Tribunal Pleno, 11/11/1999.*

12. *Pesquisas Tributárias – Nova Série 16, Processo Judicial Tributário, Coed. Centro de Extensão Universitária e Ed. Revista dos Tribunais, coordenação de Ives Gandra Martins, São Paulo, 2010, p. 14.*

sustentarem que, pelo fato de constar do texto o vocábulo “lei”, e não a expressão “lei complementar”, tal lei seria ordinária.

A interpretação, em que pese o respeito que tenho por seus defensores, não resiste a alguns princípios de lógica hermenêutica, a saber:

I) o inciso II, do artigo 146, declara, com todas as letras, que “cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar” e as imunidades são precisamente isso, limitações ao poder de tributar. **NÃO HÁ QUALQUER EXCEÇÃO NO ARTIGO**<sup>13</sup>;

---

13. *A conclusão do Plenário do XXXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU Centro de Extensão Universitária, sobre o tema foi a seguinte:*

*“As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar, nos termos do art. 146 da CF, ou por lei ordinária? Se a resposta for por lei ordinária, indaga-se: a matéria pode ser objeto do enquadramento no art. 24 da CF? Pergunta-se, ainda, se os requisitos puderem ser veiculados por lei ordinária, qual a razão daqueles veiculados por lei com eficácia de complementar?”*

*Comissão 1:*

*As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar nos termos do art. 146 da CF. A matéria é exclusiva de lei complementar. Em matéria tributária, ela está esclarecida e explícita no art. 146, II, da CF. Não poderia ser de outra forma; não caberia à lei ordinária, sob pena de reduzir o conceito de imunidade, passível de inconstitucionalidade. Somente a lei complementar explicita a Constituição Federal. A lei que deve reger as referidas imunidades é a lei complementar, pois as imunidades são limitações ao poder de tributar, diverso de não incidência. Os requisitos para a imunidade, a que se refere o art. 14 do CTN são os que o legislador complementar entendeu fossem os únicos para gozo das imunidades. Os requisitos estão dispostos no CTN (art. 14), que foi recepcionado na qualidade de lei complementar, conforme jurisprudência do STF. Uma lei, mesmo que interpretativa, não pode macular os requisitos previstos no CTN. Não é porque os arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da CF enumeram apenas “lei” que a matéria não seria reservada à lei complementar. A lei ordinária poderá apenas impor requisitos fiscalizatórios e organizatórios às referidas entidades. (Unânime:*

*135 votos, Vittorio Cassone vencido em pequena parte da redação)*

*Comissão 2:*

*Sendo a imunidade originária do poder constituinte e como, nos termos do art. 146, II, da CF, limitações ao poder de tributar somente poderão ser reguladas por meio de lei complementar. Ressalte-se que a competência concorrente a que se refere o art. 24 da CF não se aplica às imunidades tributárias. (Unânime, 28 votos)*

*Comissão 3:*

*Imunidade é limitação ao poder de tributar. Logo, deve-se reportar ao art. 146, II, da CF, que estabelece reserva de lei complementar à disciplina da imunidade. Assim, só o art. 14 do CTN tem aplicação ao caso. (Unânime, 18 votos)*

*Comissão de Redação:*

*Por ser a imunidade uma limitação ao poder de tributar, a sua regulação é própria de lei complementar, por força da interpretação sistemática do art. 146, II, da CF com os arts. 150,*



II) A letra “c”, do inciso IV, do artigo 150 não fala em “lei complementar”, porque não havia necessidade de fazê-lo, já que, em face do disposto no inciso II do artigo 146 da CF, a lei só poderia ser lei complementar. Se fosse, todavia, exceção ao princípio geral, deveria falar em “lei ordinária”, para esclarecer;<sup>14</sup>

VI, c, e 195, § 7.º, da CE Tanto é assim que, com esse status, foi recepcionado o art. 14 do CTN (aprovado por maioria com divergência de 1 voto)” (Pesquisas Tributárias Nova Série 16, ob. cit., coordenação Ives Gandra Martins, p. 443).

14. O XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário aberto pelo Ministro José Carlos Moreira Alves e com autores de expressão como Alcides Jorge Costa, Ministro José Delgado, Marco Aurélio Greco e outros, decidiu na 2ª. questão que: “2) Como deve ser interpretada a cláusula “atendidos os requisitos da lei”, constante do art. 150, VI, c, da CF? Como significativa necessidade de lei complementar, remetendo, pois, ao art. 14 do CTN ou, pelo contrário, de que mera lei ordinária pode fixar os requisitos, ultrapassando, inclusive, aqueles fixados pelo CTN?”

Proposta da Comissão de Redação aprovada em Plenário:

	A favor	Contra
Comissão 1:	74	6
Comissão 2:	62	
Comissão 3:	26	
	162	6

A expressão constante do art. 150, VI, e, da CF - ‘atendidos os requisitos da lei’ refere-se àqueles que, necessariamente, devem constar de lei complementar, veículo competente para regular as limitações constitucionais do poder de tributar (CF art. 146, II, e CTN, art. 14).

Decisão por maioria:

—A favor: 74 votos.

— Contra: 6 votos.

Comissão 1:

Sendo a imunidade tributária uma limitação ao poder de tributar, a cláusula “atendidos os requisitos da lei” constante do art. 150, VI, c, da CF, deve ser interpretada sistematicamente, exigindo-se, por consequência, a estrutura exclusiva de lei complementar em atenção ao disposto no art. 146,II, da CF e art. 14 do CTN.

Comissão 2:

— Decisão unânime: 62 votos

Os requisitos subjetivos e objetivos para o gozo de imunidade têm que ser instituídos por lei complementar, por fora do art. 146, II, da CF.

Comissão 3:

— Decisão unânime: 26 votos.

A cláusula “atendidos os requisitos da lei”, constante do art. 150, inc. VI, alínea c, da CF/88 deve ser interpretada sistematicamente em consonância com o disposto no art. 146, inc. II, da CF/88, eis que impõe a necessidade de lei complementar para dispor sobre imunidade, que consubstancia limitação constitucional ao poder de tributar e exige uniformidade de critérios. Entende, ainda, a Comissão que a lei complementar vocacionada é o Código Tributário Nacional (art. 14), que foi recepcionado nos termos do § 5º do art. 34 do ADCT da CF/88” (“Processo

III) Se se tratasse, todavia, de “lei ordinária”, como o poder impositivo a ser exercido, embora subordinado às limitações constitucionais, é inerente às três esferas da Federação, à evidência, tal exegese implicaria admitir a possibilidade de sua regulação ser realizada pela União, pelos 26 Estados, pelo Distrito Federal e 5.568 Municípios do Brasil!!! O que seria um fantástico contrassenso;<sup>15</sup>

IV) se se pretender sustentar que a lei, no caso, deveria ser federal, e não lei de todas as esferas da federação, o constituinte haveria de ter adotado os critérios dos §§ 3º e 4º do artigo 24 da CF, que cuida da lei ordinária aplicável a outras esferas, e que redigidos estão assim:

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.<sup>16</sup>

---

*Administrativo Tributário”, Pesquisas Tributárias – Nova Série 5, 2ª. ed., Ed. RT/Centro de Extensão Universitária, 2002, p. 752/3).*

15. *Escrevi:*

*“A outra hipótese seria pior. Admitindo-se que, respeitada a competência impositiva de Estados e Municípios, cada uma das entidades pudesse criar requisitos, poderíamos ter 5.500 disciplinas legais diferentes para regular as imunidades, no país! É que ao retirar-se o veículo normativo de espectro nacional, que é a lei complementar, e substituí-la pela lei ordinária comum a todos os poderes, cada um deles poderia regular as imunidades como bem entendesse, cabendo ao Supremo a tarefa de apreciar a constitucionalidade de cada diploma, à luz dos objetivos da Constituição, ao prever aquelas vedações.*

*Qualquer uma das hipóteses, à evidência, demonstra que a intenção do constituinte de dar à lei complementar a função limitadora do poder impositivo, na questão das imunidades, haveria de ser a mais lógica, visto que lei nacional regulando obrigações e interdições para todos os entes federativos.*

*É de se compreender, inclusive, a razão de veículo complementar, pois a aprovação por ambas as casas parlamentares por maioria absoluta representa que a maioria da nação (Estados e população) assim decidiu ao veicular lei regulatória a obrigar 5.500 entidades federativas” (Pesquisas Tributárias Nova Série 15, Disciplina legal tributária do terceiro setor, coordenação Ives Gandra Martins, Ed. RT, São Paulo, 2009, p. 33).*

16. *Escrevi:*

*“Na linha de raciocínio que venho adotando para comentar a fenomenologia da lei complementar, não a tenho por lei federal, mas lei da Federação.*

*O § 4º, portanto, não cuidou dela, mas das leis ordinárias federais que veiculam normas gerais.*

Vale dizer, quando teve que excepcionar e esclarecer estar cuidando de lei ordinária de uma das esferas da Federação com impactos em outras, o constituinte houve por bem adjetivar a LEI de FEDERAL.

Ora, se não é lei complementar, apesar de a Constituição declarar que só lei complementar pode regular as limitações; se não se trata de lei ordinária de todas as esferas da Federação, o que provocaria um caos na regulamentação, com o poder regulador das três esferas; e se não é lei federal, por FALTAR A ADJETIVAÇÃO necessária, resta derrubado, definitivamente, o argumento dos que defendem que seria a lei ordinária aquela apta a estabelecer os requisitos para gozo das imunidades<sup>17</sup>, pois não haveria veículo regulador. Por todos os ângulos em que se analise a questão, a conclusão é uma só: a regulação das imunidades tributárias só pode ser feita por lei complementar.

Em todos os escritos sobre a matéria, lastreado, inclusive, na convivência com aqueles que elaboraram o CTN e a EC. 18/65 - espinha dorsal do sistema tributário até hoje -, entendo que só lei complementar pode regular a imunidade, verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar.

Por fim, para concluir esta parte do parecer, parece-me que o Ministro Moreira Alves, com clareza, em seu voto, mostrou que, para a Constituição, são instituições de educação e assistência social todas aquelas sem fins lucrativos, ao dizer:

---

*Não seria crível que o constituinte, por duas vezes, falasse em lei federal — o § 3º também usa o mesmo vocábulo — e não fizesse a observação de que lei federal seria tanto a complementar quanto a ordinária, apesar da diferença de matérias que hospedam.*

*Entendo que a dupla repetição da expressão “lei federal” afasta a possibilidade de esta encampar também a lei complementar, assim como estou convencido de que a competência da Federação de legislar sobre lei complementar veiculadora de normas gerais, nas hipóteses expressamente previstas na Constituição, refoge à competência privativa da União em seu art. 22 e dos Estados e Distrito Federal naquela concorrente.*

*De rigor, a lei complementar é uma lei de integração, raras sendo as hipóteses em que é auto-aplicável. Mesmo nestas hipóteses, a relevância do assunto interessa não só à União, como à própria Federação” (Comentários à Constituição do Brasil, Celso Bastos e Ives Gandra Martins, 3º vol., tomo II, Ed. Saraiva, São Paulo, 2002, p. 84/5) .*

17. *A própria ADIN 1802 de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence declara que os requisitos só podem ser de lei complementar e apenas aspectos formais podem ser veiculados por lei ordinária. NÃO REQUISITOS.*

É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/91, que continua em vigor, exige que a entidade “seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos”), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7º do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade, desde que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades - que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam - que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, maxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia (grifos meus)<sup>18</sup>.

E com razão, pois, sendo a imunidade uma vedação ao poder de tributar, não pode significar “renúncia de receita”, pois não há renúncia de tributo por parte de quem não tem direito de tributar.

Por fim, apenas as instituições filantrópicas, comunitárias e confessionais de educação é que podem RECEBER DINHEIRO PÚBLICO, conforme o artigo 213 da CF, assim redigido:

Art. 213. Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, que:

I - comprovem finalidade não-lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação;

---

18. *Trecho do voto do Min. Moreira Alves na ADIN 2028-5 e 2036-6 (Medida Liminar) (Site do STF).*

II - assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades.

§ 1º - Os recursos de que trata este artigo poderão ser destinados a bolsas de estudo para o ensino fundamental e médio, na forma da lei, para os que demonstrarem insuficiência de recursos, quando houver falta de vagas e cursos regulares da rede pública na localidade da residência do educando, ficando o Poder Público obrigado a investir prioritariamente na expansão de sua rede na localidade.

§ 2º - As atividades universitárias de pesquisa e extensão poderão receber apoio financeiro do Poder Público (grifos meus)<sup>19</sup>.

Nas imunidades, não há versão de dinheiro público, nem renúncia de tributo.

Diante dessas normas, conclui-se que quaisquer instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos são imunes, se cumprirem as exigências do artigo 14 do CTN. Apenas as filantrópicas, confessionais e comunitárias, porém, podem receber dinheiro público, gozando, além de imunidade, da potencialidade financeira oferecida pelo art. 213.

Estando a matéria como repercussão perante o Supremo Tribunal Federal, entendo, todavia, ser esta a mais coerente interpretação das imunidades das instituições sem fins lucrativos de educação e assistência social. E creio que seja a melhor, pois, tributar tais instituições se não cumprirem exigências, muitas vezes absurdas, constantes de leis ordinárias e de decretos inviabilizadores do gozo da desoneração constitucional, é um desserviço à

---

19. Celso Ribeiro Bastos lembra que:

*“Este artigo e seus dois incisos preceituam que os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias confessionais ou filantrópicas definidas em lei, que:*

*a) comprovem finalidade não lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação; b) assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades. Podemos observar que nenhuma de nossas Constituições anteriores dispôs sobre essa matéria. Apenas a Emenda Constitucional n. 1/69 estabelecia, em seu art. 176, § 2.º, que, respeitadas as disposições legais, o ensino era livre à iniciativa particular, a qual mereceria o amparo técnico e financeiro dos Poderes Públicos, inclusive mediante bolsas de estudos” (Comentários à Constituição do Brasil, 8º volume, Ed. Saraiva, São Paulo, 2000, p. 729).*

Nação. E é o que está ocorrendo com todas as Santas Casas de Misericórdia, obrigadas, com monumental prejuízo, a atender ao SUS, sem que as verbas destinadas a remunerar os procedimentos sejam atualizadas, e com as de educação nas escolas privadas, que estão sendo fechadas, pela impossibilidade de suportar as indevidas e inconstitucionais exigências tributárias, num país que deveria investir na educação e na saúde. A postura do poder público representa, na verdade, atender aos interesses dos “publicanos da atualidade” e não os “interesses da nação”<sup>20</sup>.

Em resumo, a meu ver, de forma inequívoca, as instituições de educação e assistência social gozam de imunidade, não de isenção. Os requisitos só podem ser aqueles da lei complementar, como já disseram os Ministros Moreira Alves e Ricardo Lewandowsky, estando a matéria para exame final no Pretório Excelso, por força de repercussão geral suscitada pelo Ministro Marco Aurélio para ser definitivamente solucionada, com o que prevaleceria, pois, para tais entidades (filantrópicas ou sem fins lucrativos) que destinem todas as suas receitas próprias ou de outras atividades a seus objetivos sociais, o direito de gozar de imunidade, desde que respeitadas as disposições do artigo 14 do CTN.

À luz, portanto, deste entendimento não me parece sustentável a deliberação confusão entre imunidade e isenção, não só da lei 12.101/2003, que amputou direito das entidades imunes de natureza constitucional por veículo ordinário, sem considerar que os requisitos fundamentais para o gozo das imunidades estão no artigo 14 do CTN<sup>21</sup>.

---

20. *Recurso Extraordinário n. 566.622/RS, Rel. Min. Marco Aurélio de Mello.*

21. *É o que se vê do voto do eminente Ministro Marco Aurélio, por ocasião da concessão da liminar na ADIn 2028, no seguinte trecho: “No preceito, cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado. Ora, no caso, chegou-se à mitigação do preceito, olvidando-se que nele não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviços atua de forma gratuita em relação aos necessitados, **procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes.** A cláusula que remete à disciplina legal – e, aí, tem-se a conjugação com o disposto no inciso II do art. 146 da Carta da República, pouco importando que nela própria não se haja consignado a especificidade do ato normativo – não é idônea a solapar o comando constitucional, sob pena de caminhar-se no sentido de reconhecer a*

Admitir sua constitucionalidade é, por força de argumentação, admitir que a lei ordinária possa inviabilizar definitivamente o gozo de qualquer imunidade, bastando exigir, por exemplo, requisitos que sejam inviabilizadores, como 90% para atendimento do SUS ou 50% para gratuidade na educação, ou fazer a desoneração depender da concessão de “certificados” que jamais são regularmente expedidos. Além disso, seria admitir que a Constituição se interpreta pela legislação ordinária e não a legislação ordinária pela Constituição, com o que caberia ao legislador infraconstitucional alargar ou reduzir o conteúdo central da imunidade, sempre que entendesse dever fazê-lo, passando a ser o verdadeiro constituinte e tomando o lugar do legislador supremo, que criou AUTÊNTICA VEDAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR.

É de se lembrar, ainda, no resumo do que escrevi neste parecer, que a Suprema Corte já reiterou que “atividades não próprias da entidade imune” cujas receitas reverterem inteiramente para o seu objetivo social SÃO TAMBÉM IMUNES<sup>22</sup>. Embora, de início, não tivesse esse entendimento acerca do §4º do art. 150 da CF, por não ter qualquer preconceito aristocrático, curvei-me à orientação da Suprema Corte, a quem cabe dizer a última palavra sobre a correta interpretação da norma constitucional, por ser a guardiã da Constituição (art. 102 “caput” da CF)<sup>23</sup>.

---

*possibilidade de o legislador comum vir a mitigá-lo, a temperá-lo. As exigências estabelecidas em lei não podem implicar verdadeiro conflito com o sentido, revelado pelos costumes, da expressão “entidades beneficentes de assistência social”. Em síntese, a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente. Antes, em face da escassez de doações nos dias de hoje, viabiliza a continuidade dos serviços, devendo ser levado em conta o somatório das despesas resultantes do funcionamento e que é decorrência do caráter impiedoso da vida econômica.” (grifos meus).*

22. “EMENTA: Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.” (grifos meus) (RE 237718, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2001, DJ 06-09-2001 PP-00021 EMENT VOL-02042-03 PP-00515).

23. “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: .....” (grifos meus).

Feitas tais considerações preliminares, passo agora a responder às questões formuladas, não sem antes fazer referência aos atos emitidos pela Susep.

O artigo 7º, incisos I, II, III e IV da Circular Susep n. 460 de 21/12/2012 está assim redigido:

Art. 7º. A cessão dos direitos de resgate somente poderá ser efetuada para:  
I - instituições declaradas de utilidade pública em virtude de lei e que se dediquem exclusivamente a atividades filantrópicas;  
II - instituições fiscalizadas pelo Ministério Público Federal ou Estadual;  
III - instituições de interesse do Governo Federal; ou  
IV - outras instituições que desenvolvam programas sociais, ambientais, educacionais, culturais ou esportivos,

tendo o § 8º do artigo 17 a dicção seguinte:

§ 8º O material publicitário dará destaque à constituição de provisão matemática de resgate objeto do título de capitalização, exceto quando o título de capitalização prever a cessão do direito de resgate no momento da sua aquisição.

Por outro lado, a Circular 416 de 23/12/2010 tem seu artigo 1º, § 7º, inciso I e II versado nos seguintes termos:

§ 7º É vedado que a Entidade beneficiária da cessão de direito:  
I - participe de qualquer custo relativo à realização dos sorteios, excetuando-se aqueles relativos à sua divulgação;  
II - destine qualquer recurso à própria Sociedade de Capitalização ou a qualquer outra de que esta Sociedade ou qualquer de seus sócios, diretores, ou parentes destes até o terceiro grau, dela participem de alguma forma (grifos meus).

Todos estes requisitos, segundo informação da consulente, são rigorosamente cumpridos pelas instituições filantrópicas relacionadas na Circular 460/2012 e 416/2010.



São, pois, instituições que, há longos anos, atuam, com integral cumprimento da regulação da Susep para obtenção de benefícios inteiramente aplicados em suas funções sociais <sup>24</sup>.

Tais receitas gozam da imunidade que lhes pertine, em relação aos tributos afastados constitucionalmente da incidência (ITCMD, Cofins, IPVA, IRPJ, CSSL, PIS, ISSQN, INSS, quota patrimonial). Vale dizer, em relação a estas e outras receitas, são entidades imunes, como procurei demonstrar no início do presente parecer, à luz dos textos constitucionais e complementares e de algumas decisões da Suprema Corte <sup>25</sup>.

### **1) Existe algum ato normativo que determine um valor mínimo de repasse do percentual auferido com a venda dos títulos de capitalização para as entidades filantrópicas/assistenciais? E para as empresas de capitalização?**

A regulamentação da Susep para a comercialização dos títulos de capitalização, seja em relação a entidades filantrópicas ou sem fins lucrativos

---

24. *Sacha Calmon Navarro e Misabel Derzi esclarecem:*

*“Não cabe ao intérprete — e essa tem sido a posição jurisprudencial uniforme — ou ao legislador ordinário criar outros requisitos não previstos em lei complementar, tais como a declaração legal de utilidade pública, a exigência de fundação como único veículo formal ao desenvolvimento das atividades educacionais e assistenciais, etc.*

*Importa, ao interpretar a Constituição de 1988 e o Código Tributário Nacional, separar sempre o que é substância e essência da imunidade, daquilo que é acidental.*

*(..)* (“Os precedentes da imunidade e os problemas hermenêuticos de fundo, com o advento da Constituição de 1988”, *Revista de Direito Tributário Aplicado: Estudo de Casos*, publicada pelo Movimento Editorial da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, pág. 61).

25. *Também se alinha nessa direção os ilustres Professores AIRES F. BARRETO e PAULO AYRES BARRETO, em sua obra Imunidades Tributárias; Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, editora Dialética, São Paulo, 1999, pág. 81:

*“Note-se que uma entidade pode ser declarada de utilidade pública sem ser imune. E, inversamente, uma entidade imune pode não ser declarada de utilidade pública. Não ser declarada de utilidade pública não afeta a imunidade a que faça jus. De fato, como os requisitos para uma entidade ser declarada -utilidade pública são diferentes daqueles previstos pelo art. 14 do CTN, para o reconhecimento de imunidade pode ter-se que instituição imune não venha a ser declarada de utilidade pública.*

.....

*Para as instituições imunes, a declaração de utilidade pública atua como um ‘plus’, mas não é requisito de imunidade”.*

(para efeitos da liminar concedida em medida cautelar na ADIN 2028, elas se equivalem) oferta critérios de distribuição de resultados, mas não percentuais. Vale dizer, não há na legislação de regência, qualquer fixação de valores de repasse a serem seguidos pelas instituições de capitalização e aquelas executoras das alienações, por força da imunidade (arts. 150 inciso VI letra “c” e 195, § 7º, da CF e 14 do CTN) de impostos e contribuições sociais.

É de se lembrar que a Lei 12.101/09 é objeto de contestação junto ao STF, tendo o Ministro Marco Aurélio solicitado e obtido do plenário seja considerada de repercussão geral para formulação de jurisprudência definitiva sobre que espécie legislativa deve reger a formulação de requisitos para gozo da imunidade. Com isso, quando julgada e sumulada a matéria à luz do art. 146 da CF, qualquer legislação infracomplementar que tenha amesquinhado a ampla imunidade concedida a tais entidades, perderá eficácia, se favorável a decisão do Pretório Excelso à tese esposada no pedido de repercussão geral. Para a resposta à pergunta específica, não há qualquer formulação de valores ou percentuais, mas a simples definição de critérios, na regulação da Susep, em outras disposições constitucionais, legais ou regulamentares.

## **2) Quais são as isenções e benefícios fiscais de que gozam as entidades filantrópicas/assistenciais nas operações descritas nesta consulta?**

Como são entidades imunes que destinam toda a receita a seus objetivos sociais, nos termos da jurisprudência do STF <sup>26</sup>, os impostos e contribuições sociais são afastados da incidência para as suas receitas próprias, inclusive aquelas a que se refere a consulta (ITCMD – imposto de transmissão causa mortis e doações, Confins – contribuição para o Finsocial, IPVA – imposto de propriedade de veículos automotores, IRPJ – imposto de renda de pessoas jurídicas, CSSLL – contribuição social sobre lucro líquido, PIS – programa

---

26. “EMENTA: Imunidade tributária do patrimônio das instituições assistenciais (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a afastar a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais: precedentes” (RE 390451 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 23/11/2004, DJ 10-12-2004 PP-00036 EMENT VOL-02176-03 PP-00500).

de integração social, ISSQN – imposto sobre serviços de qualquer natureza, INSS – contribuição para o Instituto Nacional da Seguridade Social, quota patrimonial).

### **3) Como deve se dar a aplicação dos recursos auferidos pela entidade filantrópica/assistencial?**

Para que gozem da imunidade constitucional, as entidades vinculadas à consulente devem aplicar a totalidade de suas receitas nos seus objetivos institucionais<sup>27</sup>, entendendo-se por receitas, as receitas líquidas, após a dedução das despesas, inclusive aquelas de publicidade e divulgação.

### **4) Qual o percentual que a entidade filantrópica/assistencial beneficiária dos recursos auferidos com a venda dos títulos de capitalização tem que destinar para filantropia e assistência social? Este percentual pode ser aplicado na própria entidade beneficiária ou tem que ser destinado a outra entidade?**

Toda a receita líquida deve ser aplicada em seus objetivos sociais. Os gastos para obtê-la, inclusive, a propaganda necessária e despesas com terceiros, são gastos imprescindíveis, razão pela qual devem ser deduzidos como custo da atividade, pois sem eles não haveria as receitas necessárias para a consecução de seus objetivos sociais.

Retiradas as despesas ocorridas com pagamentos a terceiros (distribuição e publicidade) para obtenção de recursos, a totalidade da receita líquida deve ser aplicada nos objetivos sociais da entidade.

---

27. “EMENTA: Recurso extraordinário. Entidade de educação. IPTU. Imunidade. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 237.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (artigo 150, VI, “c”, da Constituição) se aplica para afastar a incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade dessas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais. - Por outro lado, com base nesse precedente do Plenário, esta Primeira Turma, ao julgar o RE 217.233, entendeu que a referida imunidade também alcança as instituições de educação nas mesmas circunstâncias. Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido” (RE 210742, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 23/10/2001, DJ 14-12-2001 PP-00084 EMENT VOL-02053-08 PP-01689).

**5) As despesas nas quais incorre a entidade filantrópica/assistencial podem ser deduzidas para efeito da base de cálculo da contrapartida do incentivo fiscal?**

É de se reiterar a linha das respostas que estou procurando seguir para aclarar o direito da consulente. Se o beneficiário, com a colocação de títulos de capitalização por empresa especializada, assegurar percentual prévio para as entidades, cujos recursos chegar-lhes-ão, desta forma, LÍQUIDOS, este total da “receita líquida” deverá ser aplicado em seus objetivos sociais, pois representa o benefício real da instituição. Como são entidades filantrópicas, à evidência, todas as despesas para obtenção de receita (pagamento a distribuidores e despesas de publicidade), previamente definidas não fazem parte da renda líquida e, nitidamente, não há como exigir a aplicação de seu respectivo valor nos objetivos sociais. Os gastos para obtenção de receitas, QUE NÃO SERIAM OBTIDAS SEM A PUBLICIDADE E O SERVIÇO DE EMPRESAS ESPECIALIZADAS, não constituem receita líquida das instituições filantrópicas. Devem, pois, ser contabilizados como despesas, não havendo, – repito – como aplicar diretamente o seu valor nos objetivos sociais da entidade.

**6) Em nosso entendimento o percentual do incentivo fiscal recebido pela entidade deve ser aplicado para o estrito cumprimento dos seus objetivos sociais. Por exemplo, se a entidade tem o total de 15% de incentivos fiscais, auferidos sobre sua receita bruta, a entidade está obrigada a reaplicar este mesmo percentual para o estrito cumprimento de seus objetivos sociais, incluídos aí as eventuais despesas de publicidade para divulgação da entidade e do atingimento de seus objetivos sociais (prestação de contas da entidade perante a sociedade). Este entendimento está correto?**

Já respondido na resposta anterior. O entendimento correto é que a receita, decorrente da diferença entre o custo para obtê-la e os valores brutos recebidos, deve ser aplicada, pois passa a ser aquilo que resultou da operação destinada a angariar fundos para a Instituição. Se forem apenas 15% serão estes 15% a serem aplicados com imunidade de tributos.

**7) Em complemento ao questionamento anterior, seria correto afirmar que as campanhas de divulgação das atividades da entidade filantrópica/assistencial podem ser enquadradas como inerentes ao seu objeto social e, como tal, serem computadas para efeito da contrapartida legal de reinvestimento/reaplicação dos recursos em face das isenções/benefícios fiscais recebidos?**

É necessário deixar claro que tais receitas são fundamentais para que as instituições imunes possam atender aos seus objetivos sociais. E as entidades não obteriam essas receitas, se não houvesse tais planos de capitalização, que, por seu lado, beneficiam pobres e terceiros mais necessitados. Não sem razão, há regulação expressa da SUSEP para tais finalidades. Nitidamente, há que se separar a receita das instituições daquelas despesas necessárias para obtê-las.

Como a Suprema Corte<sup>28</sup> já decidiu que, mesmo em relação a receitas provenientes de atividades que estejam fora do objetivo social da entidade, prevalece a imunidade, desde que venham a ser utilizadas INTEGRALMENTE nos objetivos institucionais, à evidência, também as despesas necessárias para sua obtenção são dedutíveis<sup>29</sup>. Assim sendo, em relação a imunidade, as despesas necessárias para obter receitas podem ser deduzidas.

A resposta, portanto, é que, mesmo em se tratando de atividades que não digam diretamente respeito ao objetivo social das consulentes, as receitas delas provenientes são receitas imunes, na minha interpretação da Constituição, da lei complementar e da jurisprudência da Suprema Corte.

---

28. (RE 237718, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2001, DJ 06-09-2001 PP-00021 EMENT VOL-02042-03 PP-00515); (RE 210742, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 23/10/2001, DJ 14-12-2001 PP-00084 EMENT VOL-02053-08 PP-01689); (RE 390451 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 23/11/2004, DJ 10-12-2004 PP-00036 EMENT VOL-02176-03 PP-0050).

29. (RE 237718, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2001, DJ 06-09-2001 PP-00021 EMENT VOL-02042-03 PP-00515);

(RE 210742, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 23/10/2001, DJ 14-12-2001 PP-00084 EMENT VOL-02053-08 PP-01689);

(RE 390451 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 23/11/2004, DJ 10-12-2004 PP-00036 EMENT VOL-02176-03 PP-0050).

Nada obstante a absoluta convicção que tenho de que seja esta a melhor interpretação da regulamentação da Susep e das leis suprema e complementar, assim como da jurisprudência do STF, a busca da tutela judicial seria aconselhável, em face de o pedido de repercussão geral em tramitação para estabelecimento de súmula vinculante a respeito, ainda não ter sido julgado e as entidades não serem detentoras do CEBAS.

É cautela aconselhável, até a decisão da Suprema Corte, que, à luz do direito atrás exposto, espero venha a ser favorável.

S.M.J.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

## JURISPRUDÊNCIA





## INTEIRO TEOR

### ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL DE AUTOMÓVEIS. LOCAL DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. MUNICÍPIO SEDE DO ARRENDANTE. RECURSO REPETITIVO DA CONTROVÉRSIA.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8)

RELATOR	:	MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE	:	POTENZA LEASING SA ARRENDAMENTO MERCANTIL
ADVOGADOS	:	MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S) ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DE TUBARÃO
ADVOGADOS	:	EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S) CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)
INTERES.	:	MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE
ADVOGADO	:	JEAN MARCEL ROUSSENQ E OUTRO(S)
INTERES.	:	ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
INTERES.	:	ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE LEASING - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)
INTERES.	:	ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S) JOAO CARLOS BLUM
INTERES.	:	MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)
INTERES.	:	Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"
PROCURADOR	:	SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

#### EMENTA

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR

## JURISPRUDÊNCIA

DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. *LEASING*. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE *LEASING* FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO *LEASING* FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING SA ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.

1.O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do *leasing* financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento.

2.No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação do serviços nas operações de *leasing* financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal.

3.O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

4.A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contra-

tual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País.

5.A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.

6.Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.

7.O contrato de *leasing* financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC, Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116/2003, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.

8.As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

9.O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consecutórios do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.

10.Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9o. do Decreto-Lei 406/68, que fundamente a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

11.No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing

## JURISPRUDÊNCIA

S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.

12.Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprova haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de *leasing* financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS.Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Cesar Asfor Rocha, Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participaram do julgamento a Sr<sup>a</sup>. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3a. Região) e o Sr. Ministro Ari Pargendler.

Ausente, justificadamente, nesta assentada, o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki.

Brasília/DF, 28 de novembro de 2012 (data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO  
MINISTRO RELATOR

RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8)

RELATOR	:	MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE	:	POTENZA LEASING SA ARRENDAMENTO MERCANTIL
ADVOGADOS	:	MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S) ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DE TUBARÃO
ADVOGADOS	:	EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S) CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)
INTERES.	:	MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE
ADVOGADO	:	SAMIRA OENNING DOMINGOS E OUTRO(S)
INTERES.	:	ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
INTERES.	:	ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE arrendamento mercantil - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)
INTERES.	:	ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S) JOAO CARLOS BLUM
INTERES.	:	MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)
INTERES.	:	Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"
PROCURADOR	:	SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

## RELATÓRIO

1.Cuida-se de Recurso Especial interposto por POTENZA LEASING SA ARRENDAMENTO MERCANTIL com fulcro nas alíneas *a* e *c* do art. 105, III da CF contra acórdão proferido pelo TJSC,assim ementado:

*TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ARRENDAMENTO MERCANTIL. ISS. INCIDÊNCIA. EXEGESE DO DECRETO-LEI 406/68 E ALTE-RAÇÕES (ITEM 79 DA LISTA ANEXA). APLICAÇÃO DA SÚMULA 138 DO STJ. COMPETÊNCIA PARA IMPOSIÇÃO DA EXAÇÃO. LOCAL DA EFETIVAPRESTAÇÃO DO SERVIÇO. PRECEDENTES. BASE DE CÁLCULO DEFINIDA POR ARBITRAMENTO A PARTIR DOS VALORES CONSTANTES NAS NOTAS FISCAIS. LEGALIDADE. RECURSO DESPROVIDO(fls. 311).*

2.O Apelo Raro foi precedido de Embargos Declaratórios, que foram rejeitados (fls. 346).

3.Alega a empresa recorrente, em síntese, ofensa aos arts. 110 e 148 do CTN, 8o. e 12, *a* do DL 406/68, além de divergência jurisprudencial.

## JURISPRUDÊNCIA

4. Afirma, inicialmente, não incidir o ISS em operações de *arrendamento mercantil*, argumentando que *delineado o conceito de prestação de serviço no âmbito do direito privado não pode o mesmo ser arbitrariamente alterado pela legislação tributária para nele incluir atividades que não envolvam uma prestação de fazer; com efeito, a norma tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos e formas de direito privado* (fls. 355/356).

5. Sustenta que o Tribunal *a quo*, ao considerar como local da prestação do serviço o Município de Tubarão malferiu o art. 12 do DL 406/68, que adotou, como regra geral para a incidência do ISS, o local do estabelecimento do prestador. No caso dos autos, complementa, o estabelecimento da recorrente está localizado no Município de Osasco, São Paulo, sendo esta a municipalidade, de acordo com a referida legislação o sujeito ativo de eventual ISS devido pelas operações de *arrendamento mercantil* praticadas pela recorrente.

6. Acrescenta que *mesmo analisando a questão sob a ótica daqueles que entendem existir prestação de serviços, e atendo-se, exclusivamente, à análise de crédito, ao controle do pagamento dos mesmos e ao gerenciamento dos contratos (que englobam uma série de atividades a cargo da arrendadora), indubitoso que tal atividade (serviço) não se presta em Tubarão, mas na própria sede da empresa em Osasco, onde são aprovados, processados e arquivados os contratos de arrendamento mercantil* (fls. 367).

7. Requer o reconhecimento da ilegalidade da consideração do valor total do contrato acrescido de encargos financeiros como base de cálculo para fins de arbitramento do ISS, defendendo que esta, por imposição legal (art. 9o. do DEL 406/68), só pode ser o preço efetivo da prestação do serviço de *arrendamento mercantil*.

8. No ponto, assevera, ainda, irregularidades no procedimento de arbitramento, que não teria sido precedido de processo administrativo em que garantida a ouvida do contribuinte, questionando a própria aplicação do instituto do arbitramento no caso concreto.

9. Quanto à divergência jurisprudencial, pretende a recorrente a aplicação ao caso destes autos do entendimento firmado pelo STF no tocante à não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Cita outros julgados que afastaram a cobrança do ISS sobre operações de *arrendamento mercantil*.

10. Com contrarrazões (fls. 467/486), o recurso foi inadmitido (fls. 573/575), subindo os autos a esta Corte por força de provimento de Agravo de Instrumento.

11.O então Relator, o ilustre Ministro LUIZ FUX, determinou o sobrestamento do Recurso Especial na forma do art. 543, § 2o. do CPC, remetendo os autos ao STF para a apreciação do Recurso Extraordinário para solução da questão de índole constitucional prejudicial à apreciação das demais teses do recurso, qual seja, de incidência ou não do ISS nas operações de *arrendamento mercantil*.

12.Posteriormente, submeteu a presente controvérsia ao procedimento do art. 543-C do CPC, afetando-o à Primeira Seção, identificando-a como: a) a definição da base de cálculo do tributo; e b) o sujeito ativo da presente relação jurídico-tributária (fls. 645).

13.Foram admitidos como *amicus curie* o Município de Braço do Norte/SC, o Município de Brusque/SC e de Dois Córregos/SP, a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras - ABRASF, a Associação dos Municípios do Paraná (AMP) e a Associação Brasileira de Empresas de *Leasing* -ABEL.

14.Foi deferido pedido da ABEL de suspensão da prática de atos judiciais potencialmente lesivos às partes e a prolatação de decisões, nas instâncias ordinárias, em todos os processos em que discutida as questões versadas no presente Recurso Especial, *para assegurar a eficácia integral desse provimento jurisdicional* (fls. 1.106/1.107).

15.O MPF, em parecer subscrito pela ilustre Subprocuradora-Geral da República DENISE VINCI TULLIO, manifestou-se pelo não provimento do Recurso Especial, pelos seguintes fundamentos,assim sumariados:

*EMENTA: TRIBUTÁRIO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. ISS. SUJEITO ATIVO. BASE DE CÁLCULO. 1. Controvérsia jurídica de recurso representativo de controvérsia (CPC, art. 543-C): o Município competente para a cobrança do ISS incidente sobre o arrendamento mercantil é aquele em que efetivamente foi prestado o serviço, onde se concretiza o fato gerador, e a base de cálculo é o valor integral da operação realizada, definida por arbitramento a partir dos valores constantes das notas fiscais correspondentes. Precedentes. 2. Parecer pela aplicação do preceito aos casos repetitivos e não provimento do presente Recurso Especial. (fls. 649).*

16. É o breve relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8)

## JURISPRUDÊNCIA

RELATOR	:	MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE	:	POTENZA arrendamento mercantil SA ARRENDAMENTO MERCANTIL
ADVOGADOS	:	MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S) ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DE TUBARÃO
ADVOGADOS	:	EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S) CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)
INTERES.	:	MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE
ADVOGADO	:	SAMIRA OENNING DOMINGOS E OUTRO(S)
INTERES.	:	ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
INTERES.	:	ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE arrendamento mercantil - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)
INTERES.	:	ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S) JOAO CARLOS BLUM
INTERES.	:	MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)
INTERES.	:	Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"
PROCURADOR	:	SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

## VOTO

*RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBREARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTOPRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZA-*



*ÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.*

*1.O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento.*

*2.No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação do serviços nas operações de leasing financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal.*

*3.O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.*

*4.A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País.*

*5.A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dívidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.*

*6.Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.*

*7.O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC. Assim,*

## JURISPRUDÊNCIA

*há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116/2003, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.*

*8.As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116/2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.*

*9.O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consecutórios do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.*

*10.Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9º. do Decreto-Lei 406/68, que fundamenta a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.*

*11.No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.*

*12.Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.*

1. Informam os autos que a empresa recorrente ajuizou Embargos à Execução Fiscal proposta pelo Município de Tubarão/SC para cobrança de débito de ISSQN sobre operações de *arrendamento mercantil*, trazendo a debate 3 questões fundamentais: (a) a incidência ou não do ISSQN em operações dessa natureza; (b) o Município competente para a sua cobrança; (c) a base de cálculo do imposto.

2. A ação de embargos do devedor foi julgada improcedente pelo MM. Juiz de Primeiro Grau (fls. 189/202), fixada a sucumbência em 10 salários mínimos a favor do Município de Tubarão/SC, sentença posteriormente confirmada pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina.

3. Faço uma observação preliminar sobre a ocorrência do fato gerador da cobrança de ISS em contrato de *arrendamento mercantil*, para indicar que, ao meu sentir, realmente esse fenômeno da prestação de serviço, nessa modalidade de contrato, inexistente, *embora ocorra, sem dúvida, nas atividades que lhes são preparatórias, tais como a coleta de informações cadastrais do candidato ao financiamento e a elaboração de documentos que o instrumentam*; contudo, o colendo STF já afirmou, no RE 592.905/SC, tese diversa, daí porque a minha observação tem significado apenas mente doutrinário, quando muito.

4. Assim, quanto ao questionamento inicial, qual seja, de incidência ou não do ISSQN sobre operações de *arrendamento mercantil*, o debate encontra-se superado ante a decisão proferida pelo STF, com repercussão geral reconhecida, com acórdão assim sumariado:

*EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE arrendamento mercantil FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o arrendamento mercantil operacional, [ii] o arrendamento mercantil financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (arrendamento mercantil financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do arrendamento mercantil financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento (RE 592.905/SC, Rel. Min. EROS GRAU, DJe 05.03.2010).*

## JURISPRUDÊNCIA

5. Nesse julgamento, enfatizou-se, quanto ao caráter jurídico do contrato de *arrendamento mercantil*, a sua autonomia em relação à figura da locação, caracterizando-o como um negócio jurídico complexo, em que *predomina* o aspecto do *financiamento*.

6. Finda essa discussão, compete a esta Corte apreciar as duas questões remanescentes, estas sim, objeto do presente julgamento pelo rito do art. 543-C do CPC.

7. O art. 1o. da Lei 6.099/74, em seu parágrafo único, assim conceitua o contrato de *arrendamento mercantil*

*Parágrafo único - Considera-se arrendamento mercantil, para efeitos dessa Lei, o negócio jurídico realizado entre a pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.*

8. As instituições financeiras estão autorizadas, nos termos do art. 9º da citada lei, a operarem as contratações de arrendamento mercantil:

*Art. 9o. -As operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele vinculadas, mediante quaisquer das relações previstas no art. 2o. desta Lei, poderão também ser realizadas por instituições financeiras expressamente autorizadas pelo Conselho Monetário Nacional, que estabelecerá as condições para a realização das operações previstas neste artigo.*

9. Por meio do referido contrato uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata mediante o pagamento de contraprestações previamente acertadas, com opção de, ao final, adquiri-los por um preço residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de contrato é muitas vezes preferida porque não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário. Os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74).

10. O ilustre Ministro CLÁUDIO SANTOS, que tanto abrilhantou esta Corte Superior de Justiça, assinalou, quanto a esse aspecto que *tem a espécie contratual, para o arrendatário-empresa, duas grandes vantagens: uma de ordem financeira, de modo a liberar capital de giro ou de suprir a falta de capital para uma imobilização e, ainda, permitir-se apresentar um balanço com melhor índice de liquidez do que se adquirisse o bem, lançan-*

*do-o contabilmente em seu ativo imobilizado; outra, de ordem tributária, pois a paga mensal do arrendamento é, em princípio, despesa operacional, dedutível da receita tributária, para fins de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda. (Arrendamento mercantil: questões controvertidas, Revista da Escola Superior da Magistratura do Distrito Federal, Brasília/DF, n. 1, jan/abr 1996, págs. 77/98).*

11.É a Resolução 2.309/96 do BACEN que disciplina o arrendamento mercantil financeiro(*arrendamento mercantil*), estipulando as suas condições:

*Art. 5º. -Considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:*

*I - as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;*

*II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;*

*III - o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.*

*(...).*

*Art. 7º. -Os contratos de arrendamento mercantil devem ser formalizados por instrumento público ou particular, devendo conter, no mínimo, as especificações abaixo relacionadas:*

*I - a descrição dos bens que constituem o objeto do contrato, com todas as características que permitam sua perfeita identificação;*

*II - o prazo de arrendamento;*

*III - o valor das contraprestações ou a fórmula de cálculo das contraprestações, bem como o critério para seu reajuste;*

*IV - a forma de pagamento das contraprestações por períodos determinados, não superiores a 1 (um) semestre, salvo no caso de operações que beneficiem atividades rurais, quando o pagamento pode ser fixado por períodos não superiores a 1 (um) ano;*

*V - as condições para o exercício por parte da arrendatária do direito de optar pela renovação do contrato, pela devolução dos bens ou pela aquisição dos bens arrendados;*

*VI - a concessão à arrendatária de opção de compra dos bens arrendados, devendo ser estabelecido o preço para seu exercício ou critério utilizável na sua fixação;*

*VII - as despesas e os encargos adicionais, inclusive despesas de assistência técnica, manutenção e serviços inerentes à operacionalidade dos bens arrendados, admitindo-se, ainda, para o arrendamento mercantil financeiro: a) a previsão de a arrendatária pagar valor residual garantido em qualquer momento durante a vigência do contrato, não caracterizando o*

## JURISPRUDÊNCIA

*pagamento do valor residual garantido o exercício da opção de compra; b) o reajuste do preço estabelecido para a opção de compra e o valor residual garantido;*

*VIII - as condições para eventual substituição dos bens arrendados, inclusive na ocorrência de sinistro, por outros da mesma natureza, que melhor atendam às conveniências da arrendatária, devendo a substituição ser formalizada por intermédio de aditivo contratual;*

*IX - as demais responsabilidades que vierem a ser convencionadas, em decorrência de: a) uso indevido ou impróprio dos bens arrendados; b) seguro previsto para cobertura de risco dos bens arrendados; c) danos causados a terceiros pelo uso dos bens; d) ônus advindos de vícios dos bens arrendados;*

*X - a faculdade de a arrendadora vistoriar os bens objeto de arrendamento e de exigir da arrendatária a adoção de providências indispensáveis à preservação da integridade dos referidos bens;*

*XI - as obrigações da arrendatária, nas hipóteses de inadimplemento, destruição, perecimento ou desaparecimento dos bens arrendados;*

*XII - a faculdade de a arrendatária transferir a terceiros no País, desde que haja anuência expressa da entidade arrendadora, os seus direitos e obrigações decorrentes do contrato, com ou sem co-responsabilidade solidária.*

*Art. 8o.-Os contratos devem estabelecer os seguintes prazos mínimos de arrendamento:*

*I - para o arrendamento mercantil financeiro: a) 2 (dois) anos, compreendidos entre a data de entrega dos bens à arrendatária, consubstanciada em termo de aceitação e recebimento dos bens, e a data de vencimento da última contraprestação, quando se tratar de arrendamento de bens com vida útil igual ou inferior a 5 (cinco) anos; b) 3 (três) anos, observada a definição do prazo constante da alínea anterior, para o arrendamento de outros bens;*

*II - para o arrendamento mercantil operacional, 90 (noventa) dias.*

12. Fixados esses conceitos, volta-se a primeira questão nuclear do presente recurso, qual seja, a do lugar em que ocorre a prestação desse tipo de serviço. Essa questão é fundamental uma vez que determina o *local do fato gerador do tributo* e o Município competente para a arrecadação do ISS.

13. No concernente à competência para a cobrança do ISSQN, sustenta a recorrente que deve ser respeitado o art. 12, *a* do DL 406/68, vigente à época do fato gerador, com a seguinte redação:

*Art. 12. -Considera-se local da prestação de serviço:*

*a) o do estabelecimento prestador, ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;*

*b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação;*

*c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa (exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários) o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.*

14. Assinala a empresa que é no Município onde tem a sua *sede* que se pratica o *serviço de arrendamento mercantil*, compreendendo-o restritivamente como a contabilidade, a análise do cadastro, o deferimento e o controle do financiamento, aspectos que, segundo sustenta, definiriam o que seria a *prestação do serviço de arrendamento mercantil*.

15. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou muito claramente que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do *estabelecimento prestador*.

16. Para solucionar conflitos de competência tributária entre os Municípios *optou-se pelo critério da localização do estabelecimento do prestador dos serviços*, tendo sido especificadas pontualmente as exceções.

17. Todavia, tem sido historicamente entendido por esta Corte, mesmo na vigência do DL 406/68, como local de cobrança da exação, o lugar onde o serviço é *efetivamente prestado*, isto é, onde as partes *assumem a obrigação recíproca e estabelecem a relação contratual, exteriorizando a riqueza*, exsurgindo, a partir desse evento jurídico, o fato gerador da obrigação tributária subjacente; dessa forma, o Município onde concretizada a *operação* seria o competente para fazer a sua cobrança. Nesse sentido:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECISÃO AGRAVADA. FUNDAMENTO INACADADO. SÚMULA 182/STJ. SÚMULA 138/STJ. AUSÊNCIA DE INTERESSE. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. MUNICÍPIO COMPETENTE PARA COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.*

*(...).*

*5. Segundo reiterados precedentes desta Corte, mesmo na vigência do art. 12 do Decreto-Lei 406/68, revogado pela Lei Complementar 116/03, a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público: REsp. 1.059.919/SC, Relator Min. Castro Meira, DJe 06.10.08; AgREsp. 1.062.657/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 06.10.08; AgRg no Ag 763.269/MG, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 12/09/06; AgRg no REsp. 845.711/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 29/5/08; REsp. 695.500/MT, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ*

## JURISPRUDÊNCIA

*de 31/05/06; AgRg no Ag 516.637/MG, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 01.03.2004; REsp. 431.564/MG, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 27.09.2004; AgRg no REsp. 334.188/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ 23.06.2003; EREsp. 130.792/CE, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ 12.06.2000; REsp. 115.279/RJ, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ 01.07.1999; AgREsp. 845.711/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 29.05.08.*

*6.Agravo regimental conhecido em parte e não provido. (AgRg no REsp. 1.067.171/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 02.12.2008)*

*AGRAVO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ISS. arrendamento mercantil. COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.*

*Segundo a jurisprudência pacífica desta Corte, o município competente para a cobrança do ISS é aquele onde efetivamente ocorreu o fato gerador, ou seja, o local da prestação do serviço. Agravo regimental improvido (AgRg no Ag 1.365.195/RS, Rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA, DJe 29.04.2011)*

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ARRENDAMENTO MERCANTIL (arrendamento mercantil). INCIDÊNCIA DE ISS. OFENSA AOS ARTS. 165, 458, II E 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. PRECEDENTES. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. ACÓRDÃO PARADIGMA FUNDAMENTADO EM MATÉRIA DE ÍNDOLE EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.*

*(...).*

*2.Hipótese em que o Tribunal de origem aplicou jurisprudência pacífica do STJ, no sentido de que a competência para exigir o ISS é do município onde se presta efetivamente o serviço.*

*3.Inviável o conhecimento, pelo STJ, de divergência jurisprudencial quando o acórdão apontado como paradigma fundamenta-se em matéria de índole eminentemente constitucional, sob pena de malferimento à competência do Pretório Excelso.*

*4.Agravo Regimental não provido (AgRg no REsp. 956.513/RS, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 09.03.2009)*

18. Para a corrente até aqui dominante, permitir que o só fato de uma empresa manter sede em Município único, em que alega concentrar alguns procedimentos acessórios relativos à operação de *arrendamento mercantil*, firmando negócios jurídicos por todo o Brasil, seria o mesmo que conferir extraterritorialidade à Lei Municipal, razão pela qual afastava-se a interpretação literal do art. 12 do DL 406/68.



19. Ouso divergir desse posicionamento. As grandes empresas de crédito do País e os Bancos estão sediados em grandes centros financeiros, de notável dinamismo, onde concentram os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais, fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a liberação do valor do objeto arrendado, circunstâncias que, aliadas à dicção legal, não podem atrair outra conclusão senão a de que *o Município do local onde sediado o estabelecimento prestador é o competente para a arrecadação do ISS sobre operações de arrendamento mercantil.*

20. É certo que a opção legislativa representa, ao que percebo, *um potente duto de esvaziamento das finanças das localidades periféricas do sistema bancário nacional*, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de descapitalização dos Municípios de pequeno porte, local onde se faz a captação da proposta de contrato bancário, drenando-se, posteriormente, para os grandes centros financeiros do País, os recursos assim recolhidos, fato criador de um mecanismo de forte impacto sobre o ideal federalista descentralizador.

21. No entanto, a interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a *segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária*, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de *sedes fictícias*) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que seria verdadeira quebra do princípio da *legalidade*.

22. São relevantes, nesse sentido, as observações do jurista HUMBERTO ÁVILA sobre o tema, encartadas em parecer onde se consignou, o seguinte:

*2.2.1.4. Não é o momento para avaliar criticamente essa posição do Superior Tribunal de Justiça, pois ela é irrelevante para o caso em pauta, como será demonstrado. Dois breves comentários são, porém, necessários. Um: o Poder Judiciário não pode interpretar as leis além do seu sentido literal possível. As hipóteses de extensão teleológica (a hipótese da norma é considerada muito restrita em relação a sua finalidade) e de restrição teleológica (a hipótese da norma é considerada muito ampla em relação a sua finalidade) são condicionadas a um rigoroso processo de justificação, fundamentação e comprovação. Além disso, elas não podem implicar o abandono da hipótese da regra. Ao contrário, elas interpretam-na com base na finalidade e respeitando os princípios fundamentais do setor ao qual pertence a regra objeto de interpretação. Interpretação teleológica de regra que abandona a sua hipótese transforma a regra num princípio. Assim procedendo, o intérprete toma o lugar do legislador. (...). Ele simplesmente superou uma regra legal geral com base em suposições individuais. Mais ainda: superou a regra sem recorrer ao seu fundamento, já que a finalidade da regra definidora do local do estabelecimento prestador é a garantia da segurança para o sujeito passivo e, não, o combate às fraudes que só a fiscalização pode guerrear. Dois: problemas concernentes à aplicação individual das regras legais não podem levar à generalização do seu sentido*

geral, especialmente quando o descumprimento das leis obedece a procedimentos administrativos específicos. Não foi, porém, isso que fez o Tribunal. Ele simplesmente modificou a regra para todos em razão de simulações eventualmente feitas por alguns. Se há simulações de sede, que sejam elas desconsideradas conforme o procedimento legalmente estabelecido. O que não se pode é desconsiderar todas as sedes reais porque algumas são irreais. E tudo por interpretação, sem procedimento administrativo algum.

(...).

2.2.1.6. As razões fáticas dizem respeito à verificação de que tanto qualitativa quanto quantitativamente se serviço houvesse, seria ele prestado no local do estabelecimento prestador.

2.2.1.7. Qualitativamente, porque os atos principais, assim entendidos aqueles que viabilizam o arrendamento mercantil, são praticados na sede: a formação do fundo, a análise do crédito, a elaboração do contrato e a liberação do veículo são feitos na sede. É na sede que é concretizado o arrendamento mercantil. Os atos, praticados fora do local da sede, são meros atos de conclusão de algo concebido no local da sede da arrendadora: preenchimento da ficha cadastral pelo interessado, envio de documentos e assinatura e remessa do instrumento contratual. Todos esses atos, embora praticados fora do local da sede da arrendadora, são atos de mera confirmação da atividade desenvolvida pelo estabelecimento prestador.

Cada um deles consubstancia uma atividade-meio para a concretização do arrendamento mercantil, sem autonomia própria, não podendo, como já analisado, sofrer a tributação municipal, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal, quando deliberou que as atividades bancárias de custódia de títulos e elaboração de cadastro, sem autonomia frente às operações financeiras não suscitam o imposto municipal sobre serviços.

2.2.1.8. Quantitativamente, porque das quatorze etapas mencionadas, apenas três (a segunda, a sétima e a nona) são realizadas fora do local da sede da arrendadora. Todas as demais são realizadas na sede da arrendadora. A captação de recursos financeiros, o exame e a aprovação da ficha cadastral, a análise do crédito, a proposta das condições contratuais, a aprovação do crédito, a formalização do contrato, a conferência e o cadastro dos documentos, a remessa e a devolução do instrumento contratual, a guarda e o arquivamento dos documentos, o pagamento do veículo, a emissão do carnê de pagamento e a autorização de liberação do veículo são realizados na sede da arrendadora.

2.2.2. O local da assinatura é irrelevante.

2.2.2.1. Mesmo que se atribua alguma relevância aos atos praticados fora do local do estabelecimento prestador, ainda assim eles não podem ser qualificados como serviços tributáveis pelo imposto sobre serviços: o preenchimento de ficha cadastral, a assinatura e o envio de documentos não são fatos geradores do imposto. Na lista de serviços não consta nenhuma dessas atividades como atividades tributáveis. O local da assinatura do contrato ou da localização do usuário são irrelevantes. 12 O fato de o contrato ter sido assinado num local não impede que os supostos serviços sejam prestados noutra localidade. O mesmo ocorre com o usuário: o fato de ele estar num Município não quer dizer que as obrigações de fazer não sejam realizadas noutra. Enfim, uma coisa não tem nada a ver com a outra.

2.2.2.2. *As considerações precedentes levam ao entendimento de que, mesmo que se considere o arrendamento mercantil como um serviço, ainda assim esse serviço só poderia ser considerado efetivamente prestado no local da sede da empresa arrendadora, pois seria nesse em que seriam realizados e concluídos os atos materiais à prestação do serviço. (Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza - ISS, in Revista Dialética de Direito Tributário, 122, págs. 126/127).*

23. Confira-se, ainda, a opinião de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES, que, comentando sobre aspectos relevantes do ISS, observaram o seguinte:

*A clareza do dispositivo na norma legal, contido no art. 12 do Decreto-Lei 406/68, com as alterações da Lei Complementar 100/99, agora revogado, não deixava margem a dúvidas quanto à interpretação, no sentido de considerar o Município, ser o Município do local do estabelecimento prestador ou do domicílio do prestador dos serviços.*

*Tratando-se de normas gerais de Direito Tributário, a matéria somente poderia ser regulada por lei complementar, por força do art. 146, III da CF.*

*(...).*

*Verifica-se do art. 12 do Decreto-Lei 406/68, que o legislador complementar, em consonância com o art. 146, I da CF/88, adotada como regra para a solução de conflitos de competência tributária entre os Municípios o critério da localização do estabelecimento prestador dos serviços.*

*Tanto é assim que, quando pretendeu o legislador complementar que se adotasse critério diverso desta regra, o fez de forma expressa, nas alíneas b e c do art. 12 do Decreto-Lei 406/68.*

*Desta forma, com exceção feita apenas aos serviços de construção civil e exploração e manutenção de rodovias (em que prevalecia o local da prestação de serviços), nos demais casos o ISS era devido onde estivesse localizado o estabelecimento prestador; não importando onde viesse a ser prestado o serviço ou onde tivesse sido iniciado ou concluído o serviço.*

*De tal forma, poderia o legislador complementar fixar, como critério para a solução de conflitos de competência, que o ISS seria devido ao Município em que desse a efetiva prestação de serviços (onde ocorre o fato gerador), mas não o fez, preferindo adotar critério diverso, fazendo exceção apenas aos casos de construção civil e de manutenção e exploração de rodovias.*

*Ocorre que, na vigência do art. 12 do Decreto-Lei 406/68, o Superior Tribunal de Justiça, em diversas decisões, como, por exemplo, nos Embargos de Divergência 130.792/CE, entendeu que a incidência do ISS deveria ocorrer no Município onde o serviço fosse prestado (onde ocorreu o fato gerador) e não no local do estabelecimento prestador.*

*(...).*

## JURISPRUDÊNCIA

*Com todo o respeito que merece o STJ, essa decisão feriu - em entendimento do titular deste escritório - o princípio da legalidade, ou seja, dispositivo literal de lei, no caso de lei com eficácia de complementar (DL 406/68), de normas gerais de Direito Tributário. A decisão do STJ, todavia, terminou prevalecendo.*

*Por esse entendimento, o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 conformaria uma única hipótese: o ISS incide onde ocorre o fato gerador; incorporando as três hipóteses em uma única.*

(...).

*A interpretação que o STJ atribuiu ao art. 12 do Decreto-Lei 406/68, além de violar o princípio da legalidade, fez que empresas prestadoras de serviços tivessem que recolher o ISS em cada um dos mais de 5.500 Municípios brasileiros, subordinando-se a suas legislações muitas vezes conflitantes, com obrigações de emitir Notas de Serviços, em locais onde não possuem estabelecimento, além de correrem o risco de lhes ser exigido ISS, também, no Município onde possuem os seus estabelecimentos, ficando as empresas sujeitas à chamada guerra fiscal entre os diversos Municípios, que certamente não foi o que pretendeu o legislador constituinte, nem o legislador complementar, para efeito de exigência do ISS.*

*De observar que o STJ não deixou de aceitar como vigente o art. 12 do Decreto-Lei 406/68, em sua orientação, prevalecendo assim intenso conflito de competência entre os Municípios, ficando o contribuinte no meio dessas disputas. O STF não chegou a examinar a inconstitucionalidade do art. 12 do DL 406/68 (Aspectos Relevantes do ISS, Revista Dialética de Direito Tributário, 182, nov/2010, págs. 162/163).*

24. Observe-se que nem mesmo a LC 116/2003, que sucedeu o DL 406/68, prestigiou em sua integralidade o entendimento externado pelo STJ, de modo que não reputa como competente para a arrecadação do tributo, em todos os casos, o Município em que efetivamente prestado o serviço.

25. A LC 116/2003 adotou um sistema misto, considerando o imposto devido *no local do estabelecimento prestador, ou, na sua falta, no local do domicílio do prestador e*, para outras hipóteses definidas *o local da prestação do serviço, do estabelecimento do tomador ou do intermediário*(art. 3o.).

26. Ao definir *estabelecimento prestador* emprestou-lhe alcance bastante amplo, quando assinalou, em seu art. 4o. que: *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.*

27. Assim, após a vigência da LC 116/2003, em alguns casos, é que se poderá afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador do serviço no Município onde a prestação do serviço é perfectibilizada, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. Nos dizeres dos ilustres professores IVES GANDRA e MARILENE TALARICO acima citados:

*A Lei Complementar 116/2003 procurou, assim, definir estabelecimento, para efeitos de incidência do ISS com alcance bastante amplo, considerando estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolver a atividade de prestar serviços, podendo ser de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas, desde que configure unidade econômica ou profissional, a exemplo do conceito de estabelecimento para efeitos de incidência do ICMS.*

*O conceito de estabelecimento, para efeitos de ICMS, é determinado pelo art. 11, parágrafo 3o. da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, nos seguintes termos:*

*Art. 11.-O local da operação ou da prestação, para efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:*

*(...).*

*§ 3o.-Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiros, onde as pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como se encontram armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

*I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação;*

*II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;*

*III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;*

*IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.*

*Desta forma, há uma maior abrangência para efeitos do ISS, considerando estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, que configure unidade econômica ou profissional (Aspectos Relevantes do ISS, Revista Dialética de Direito Tributário, 182, nov/2010, págs. 165/166).*

28. O contrato de *leasing* financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC, Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116/2003, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a *decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.*

## JURISPRUDÊNCIA

29. Concluindo este tópico, tem-se que o *Município do local onde sediado o estabelecimento prestador é o competente para a cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil*, até porque é nele que se desenvolve a atividade sobre a qual incide o imposto, qual seja, *de financiamento, de empréstimo de capital*, circunstância que caracteriza o citado contrato, conforme definido pelo STF.

30. No mais, a Primeira Seção assentou que a questão da base de cálculo do tributo está prejudicada com o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão.

31. Alguns Municípios dos Estados do Norte e Nordeste (Pernambuco, Rio Grande do Norte, Paraíba, Alagoas e Pará) questionaram a decisão do ilustre Ministro LUIZ FUX determinadora da paralisação de atos expropriatórios nas execuções fiscais ou outros processos judiciais em que discutida a incidência do ISS sobre operações de *arrendamento mercantil* (fls. 1.106/1.107) sob a ótica das questões objeto deste repetitivo (competência e base de cálculo).

32. Aduziram que eventual decisão a ser proferida neste processo não alcançaria essas Municipalidades, uma vez que nelas a cobrança é efetuada por meio de lançamento por homologação, onde não há discussão sobre a base de cálculo e a eventual competência territorial do sujeito ativo.

33. Com efeito, o caso dos autos diz respeito a cobrança oriunda de *arbitramento realizado pelo Fisco Municipal*, na forma do art. 148 do CTN, e, embora, em tese, as diretrizes ora traçadas também possam se ajustar aos casos de lançamento por homologação, entendendo que o tema não está abarcado pela decisão que decidiu submeter a presente controvérsia ao rito do art. 543-C do CPC; conseqüentemente, seguindo a diretriz desta Corte, que tem prezado pela delimitação clara do objeto do recurso representativo de controvérsia, esclareço que a tese deverá ser enfrentada em outra oportunidade, se for o caso.

34. Aplicando o direito à espécie, no caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP (fls. 189) e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão/SC não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza *Leasing S.A. Arrendamento Mercantil*, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.

35. Ante o exposto, dá-se parcial provimento ao Recurso Especial para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito

ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

36. É o voto.

#### CERTIDÃO DE JULGAMENTO

#### PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 20080110109-8

REsp 1.060.210/SC

Números Origem: 20040263116      20040263116000100      2004026311600  
0200    20040263116000201    20040263116000300    200601694193      75030  
050809      75030065300

PAUTA: 23052012

JULGADO: 23052012

Relator

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO

Secretária

Bela. Carolina Vêras

## JURISPRUDÊNCIA

### AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	POTENZA LEASING SA ARRENDAMENTO MERCANTIL
ADVOGADOS	:	MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S) ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DE TUBARÃO
ADVOGADOS	:	EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S) CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)
INTERES.	:	MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE
ADVOGADO	:	SAMIRA OENNING DOMINGOS E OUTRO(S)
INTERES.	:	ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF - “AM- ICUS CURIAE”
ADVOGADO	:	RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
INTERES.	:	ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRE- SAS DE LEASING - “AMICUS CURIAE”
ADVOGADO	:	HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)
INTERES.	:	ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP - “AMICUS CURIAE”
ADVOGADOS	:	CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S) JOAO CARLOS BLUM
INTERES.	:	MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - “AMICUS CURIAE”
ADVOGADO	:	EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)
INTERES.	:	Município de Brusque - “AMICUS CURIAE”
PROCURADOR	:	SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/Imposto sobre Serviços

### SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentaram, oralmente, os Drs. HAMILTON DIAS DE SOUZA, pela recorrente, e BENEDITO CEREZZO PEREIRA FILHO, pelo recorrido.

### CERTIDÃO



Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Após o voto do Sr. Ministro Relator dando parcial provimento ao recurso especial, no que foi acompanhado pelo voto do Sr. Ministro César Asfor Rocha, pediu vista o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.”

Aguardam os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8)

#### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL — *LEASING FINANCEIRO*. INCIDÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ART. 110 DO CTN. COMPETÊNCIA PARA SE EFETUAR A COBRANÇA DO TRIBUTO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12, “A”, DO DECRETO-LEI 406/68(REVOGADO PELA LC 116/2003). ALTERAÇÃO DA ORIENTAÇÃO DA PRIMEIRA SEÇÃO/STJ. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR CONSIDERADO COMO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.AFASTAMENTO DA COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO RECORRIDO QUE IMPLICA SEJAM JULGADOS PROCEDENTES OS EMBARGOS DO DEVEDOR E EXTINTA A EXECUÇÃO FISCAL. QUESTÃO RELATIVA ÀDEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISS PREJUDICADA.

1.À exceção dos serviços de construção civil e exploração de rodovia, o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 considerava como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador (alínea “a”). Contudo, há muito a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que *“a cobrança do ISS norteia-se pelo princípio da territorialidade, nos termos encartados pelo art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, sendo determinante a localidade aonde foi efetivamente prestado o serviço e não aonde se encontra a sede da empresa”* (AgRg no Ag 1.173.805/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 2.6.2010; AgRg no Ag 964.198/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 17.12.2008). No mesmo sentido, há inúmeros precedentes da Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça. Examinando-se a jurisprudência desta Corte, pode-se afirmar que esse entendimento baseia-se em antigos precedentes deste Tribunal, os quais adotam a tese no sentido de que o município pode efetuar a cobrança de imposto sobre serviços apenas em relação a fatos geradores ocorridos nos limites do

## JURISPRUDÊNCIA

respectivo território, não podendo alcançar fato gerador ocorrido em outro município (REsp 41.867/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 25.4.94).

2. Malgrado os precedentes dos quais fui Relator e adotei a tese então prevalente no âmbito da Primeira Seção/STJ, sem olvidar da repercussão da alteração dessa jurisprudência, entendo que, no ponto, assiste razão ao Ministro Relator.

3. Isso porque, conforme pacífico entendimento do Supremo Tribunal Federal, o Decreto-Lei 406/68 “*foi recebido como lei complementar, a lei complementar do ICMS e do ISS*” (RE 236.604/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 6.8.99). A necessidade de lei complementar federal, no que se refere aos aspectos estruturais do ISS, decorre de própria exigência da Constituição Federal (arts. 146, III, e 156, § 3º). Ressalte-se que “*a Constituição preferiu não definir, dentre os diversos Municípios que poderiam ser considerados competentes, a competência para exigência do ISS sobre determinada prestação de serviços, ou seja: qual seria o Município titular da competência para efetivamente exigir o tributo - o do local em que ocorresse a prestação do serviço, aquele em que estivesse estabelecido o prestador do serviço ou aquele em que estivesse estabelecido o tomador do serviço*”, deixando “*esta definição para a lei complementar, a teor do art. 146 da Constituição Federal*”, conforme destacam Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues.

4. Nesse contexto, se a opção legislativa foi no sentido de definir como local da prestação do serviço (em regra) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador (art. 12, “a”, do Decreto-Lei 406/68), não é possível que a interpretação atribuída ao dispositivo em comento altere a própria definição estabelecida pelo legislador complementar, pois não é dado ao Poder Judiciário, a título de interpretação, atuar como legislador positivo. Ressalte-se que entendimento em sentido contrário implica ampliação indevida das hipóteses nas quais o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 autorizava a cobrança do ISS em manifesta afronta ao princípio da legalidade tributária.

5. No caso dos autos, afastada a competência do Município recorrido (Município de Tubarão/SC) para efetuar a cobrança do ISS, impõe-se sejam julgados procedentes os embargos à execução apresentados pela ora recorrente, com a conseqüente extinção da execução fiscal. Por conseqüência lógica, ficam prejudicadas as demais questões aduzidas no recurso especial, sobretudo a suposta afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9º do Decreto-Lei 406/68, que fundamenta a tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

6. Considerando que o presente recurso é submetido ao regime do art. 543-C do CPC, cumpre destacar as seguintes teses vinculativas: 1) é legítima a incidência do ISS nas operações de *leasing* financeiro; 2) à exceção dos serviços de construção civil e exploração de rodovia, o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 considerava como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador.

7. Recurso especial parcialmente provido, acompanhando o Ministro Relator (com fundamentos, em parte, diversos). Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES:

Nada a acrescentar ao minucioso relatório do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

O pedido de vista justifica-se, basicamente, em razão dos seguintes fatores: 1) dúvida acerca do regime aplicável ao caso dos autos, ou seja, se é submetido apenas ao regime do Decreto-Lei 406/68 ou se há créditos submetidos ao regime da LC 116/2003; 2) o voto do Ministro Relator propõe a modificação da orientação da Primeira Seção/STJ, no que se refere à competência para a cobrança do ISS; 3) as consequências do presente julgamento, porquanto se trata de recurso especial submetido ao regime do art. 543-C do CPC.

Passo então ao exame do caso, especialmente das questões destacadas.

Depreende-se dos autos que o recurso especial origina-se de embargos do devedor apresentados em face de execução fiscal na qual se cobram créditos de ISS relativos ao período anterior à vigência da LC 116/2003. Assim, o caso concreto é regido apenas pelo regime do Decreto-Lei 406/68.

No que se refere à alegada afronta ao art. 110 do CTN, a tese no sentido de que o ISS não incide nas operações de *leasing* restou definitivamente superada em razão do acórdão proferido no RE 592.905/SC (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, DJe de 5.3.2010), no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral. O referido acórdão foi assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço.

A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS

## JURISPRUDÊNCIA

pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Desse modo, no que se refere ao *leasing* financeiro — caso dos autos —, por se tratar de serviço, é legítima a incidência do ISS, razão pela qual não há falar em ofensa ao art. 110 do CTN.

Por outro lado, em relação à competência para se efetuar a cobrança do tributo, ressalto que no julgamento do REsp 1.117.121/SP (1ª Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 29.10.2009 — recurso submetido ao regime previsto no art. 543-C do CPC) consignou-se que: “*A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º).*”

Não obstante a diferenciação feita no referido precedente, é oportuno registrar que o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 (revogado pela LC 116/2003) possuía a seguinte redação:

*Art 12. Considera-se local da prestação do serviço:*

*a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;*

*b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.*

*c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada. (Incluída pela Lei Complementar nº 100, de 1999)*

Como se verifica, à exceção dos serviços de construção civil e exploração de rodovia, o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 considerava como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador (alínea “a”).

Contudo, há muito a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que “*a cobrança do ISS norteia-se pelo princípio da territorialidade, nos termos encartados pelo art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, sendo determinante a localidade aonde foi efetivamente prestado o serviço e não aonde se encontra a sede da empresa*” (AgRg no Ag 1.173.805/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 2.6.2010; AgRg no Ag964.198/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 17.12.2008). No mesmo sentido, há inúmeros precedentes da Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça.

Examinando-se a jurisprudência desta Corte, pode-se afirmar que esse entendimento baseia-se em antigos precedentes deste Tribunal, os quais adotam a tese no sentido de que o município pode efetuar a cobrança de imposto sobre serviços apenas em relação a fatos geradores ocorridos nos limites do respectivo território, não podendo alcançar fato gerador ocorrido em outro município. Sobre o tema, destaco o seguinte excerto extraído do acórdão proferido no REsp 41.867/RS(1ª Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 25.4.94):

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o local da prestação do serviço que indica o município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

Em seu voto, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho propõe a mudança desse entendimento com base na seguinte fundamentação:

Ouso divergir desse posicionamento. As grandes empresas de crédito do País e os Bancos estão sediados em grandes centros financeiros, de notável dinamismo, onde concentram-se os poderes decisórios e estipulam-se as cláusulas contratuais, fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a liberação do valor do objeto arrendado, circunstâncias que, aliadas à dicção legal, não podem atrair outra conclusão senão a de que *o Município do local onde sediado o estabelecimento prestador é o competente para a cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil.*

É certo que a opção legislativa representa, ao que percebo, *um potente duto de esvaziamento das finanças das localidades periféricas do sistema bancário nacional*, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de decapitalização dos Municípios de pequeno porte, onde se faz a captação da proposta de contrato bancário, para depois drenar para os grandes centros financeiros do País os recursos assim recolhidos, teria esse mecanismo um forte impacto sobre o ideal federalista descentralizador.

No entanto, a interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a *segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária*, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de *sedes fictícias*) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que seria verdadeira quebra do princípio da *legalidade*.

Acrescente-se que tal fundamentação ampara-se em sólido entendimento doutrinário acerca do tema em discussão.

## JURISPRUDÊNCIA

É oportuno registrar que a alteração da jurisprudência da Primeira Seção/STJ atinge não apenas os feitos nos quais se discute a incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil, mas todos os casos em que a competência para a cobrança do ISS é definida pelo revogado art. 12, “a”, do Decreto-Lei 406/68.

Malgrado os precedentes dos quais fui Relator e adotei a tese então prevalente no âmbito da Primeira Seção/STJ, sem olvidar da repercussão da alteração dessa jurisprudência, entendo que, no ponto, assiste razão ao Ministro Relator.

Isso porque, conforme pacífico entendimento do Supremo Tribunal Federal, o Decreto-Lei 406/68 “foi recebido como lei complementar, a lei complementar do ICMS e do ISS” (RE 236.604/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 6.8.99). A necessidade de lei complementar federal, no que se refere aos aspectos estruturais do ISS, decorre de própria exigência da Constituição Federal (arts. 146, III, e 156, § 3º).

Ressalte-se que “a Constituição preferiu não definir, dentre os diversos Municípios que poderiam ser considerados competentes, a competência para exigência do ISS sobre determinada prestação de serviços, ou seja: qual seria o Município titular da competência para efetivamente exigir o tributo - o do local em que ocorresse a prestação do serviço, aquele em que estivesse estabelecido o prestador do serviço ou aquele em que estivesse estabelecido o tomador do serviço”, deixando “esta definição para a lei complementar, a teor do art. 146 da Constituição Federal”, conforme destacam Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues (Aspectos Relevantes do ISS, Revista Dialética de Direito Tributário nº 182, novembro/2010, pág. 161).

Nesse contexto, se a opção legislativa foi no sentido de definir como local da prestação do serviço (em regra) o do *estabelecimento prestador* ou, na falta de estabelecimento, o do *domicílio do prestador* (art. 12, “a”, do Decreto-Lei 406/68), não é possível que a interpretação atribuída ao dispositivo em comento altere a própria definição estabelecida pelo legislador complementar, pois não é dado ao Poder Judiciário, a título de interpretação, atuar como legislador positivo. Ressalte-se que entendimento em sentido contrário implica ampliação indevida das hipóteses nas quais o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 autorizava a cobrança do ISS em manifesta afronta ao princípio da legalidade tributária.

Assim, no regime do Decreto-Lei 406/68, “com exceção feita apenas aos serviços de construção civil e exploração e manutenção de rodovias (em que prevalecia o local da prestação de serviços), nos demais casos, o ISS era devido onde estivesse localizado o estabelecimento prestador, não importando onde viesse a ser prestado o serviço, ou onde tivesse sido iniciado ou concluído o serviço” (ob. cit., págs. 162/163).

Como observa José Eduardo Soares de Melo, “a jurisprudência firmado pelo STJ incorre em antinomia constitucional, porque, se de um lado prestigia o princípio da territorialidade da tributação, harmonizado com o princípio da autonomia municipal (competência para exigibilidade de seus próprios impostos); de outro, ofende o princípio da legalidade, uma vez que se choca com a clareza do preceito do Decreto-Lei nº 406/68” (ISS - Aspectos teóricos e práticos. 5ª ed., São Paulo: Dialética, 2008, pág. 192).

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, o Superior Tribunal de Justiça, “a pretexto de interpretar o art. 12 do Decreto-Lei n. 406/1968, vinha declarando implicitamente sua inconstitucionalidade” (Curso de Direito Tributário. 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, pág. 403).

No mesmo sentido é o entendimento de Kiyoshi Harada, *in verbis*:

Como já foi salientado, o STJ, na vigência do diploma legal anterior, que continha idêntico dispositivo, firmou entendimento de que o local da prestação define o município tributante não só em razão do princípio da territorialidade, como também, para evitar a fraude consistente na manutenção apenas formal do estabelecimento no território do município circunvizinho com menor carga tributária. De fato, na região metropolitana de São Paulo, inúmeros estabelecimentos de prestadores de serviços, notadamente, empresas de *leasing*, fugiram do município da Capital para os municípios circunvizinhos, sendo que algumas delas mantêm estabelecimentos praticamente virtuais fora de São Paulo, onde a alíquota é mais elevada, ou seja, de 5%. Mas isso é problema de fiscalização e não da justiça, que deve aplicar a lei vigente. Não é possível, a pretexto de interpretar a lei, inverter os seus expressos termos. (ISS: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2008, pág. 51)

No caso dos autos, afastada a competência do Município recorrido (Município de Tubarão/SC) para efetuar a cobrança do ISS, impõe-se sejam julgados procedentes os embargos à execução apresentados pela ora recorrente, com a consequente extinção da execução fiscal.

Por consequência lógica, ficam prejudicadas as demais questões aduzidas no recurso especial, sobretudo a suposta afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9º do Decreto-Lei 406/68, que fundamenta a tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

Diante do exposto, acompanho, o Ministro Relator para dar parcial provimento ao recurso especial (com fundamentos parcialmente diversos), para que sejam julgados procedentes os embargos do devedor apresentados pela ora recorrente e extinta a execução fiscal, com a consequente inversão dos ônus sucumbenciais, firmando orientação (vinculativa) no sentido de que: 1) é legítima a incidência do ISS nas operações de *leasing* financeiro; 2) à exceção dos serviços de construção civil e exploração de rodovia, o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 considerava como local da prestação do serviço o do estabe-

## JURISPRUDÊNCIA

lecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador. Julgo prejudicada a questão relativa à definição da base de cálculo do ISS. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

É o voto.

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO

#### PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 20080110109-8

REsp 1.060.210/SC

Números Origem: 20040263116      20040263116000100      2004026311600  
0200    20040263116000201    20040263116000300    200601694193      75030  
050809      75030065300

PAUTA: 23052012

JULGADO: 27/062012

Relator

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária

Bela. Carolina Vêras

### AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	POTENZA LEASING SA ARRENDAMENTO MERCANTIL
ADVOGADOS	:	MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S) ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DE TUBARÃO
ADVOGADOS	:	EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)



Revista de Direito Tributário da APET

INTERES. : CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)  
ADVOGADO : MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE  
INTERES. : JEAN MARCEL ROUSSENQ E OUTRO(S)  
ADVOGADO : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FI-  
NANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"  
INTERES. : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA  
ADVOGADO : ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE  
LEASING - "AMICUS CURIAE"  
INTERES. : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)  
ADVOGADOS : ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP -  
"AMICUS CURIAE"  
INTERES. : CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S)  
ADVOGADOS : JOAO CARLOS BLUM  
INTERES. : MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - "AMICUS CUR-  
IAE"  
ADVOGADO : EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)  
INTERES. : Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"  
PROCURADOR : SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/Imposto sobre Serviços

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Proseguindo no julgamento, após as retificações parciais dos votos do Srs. Ministros Relator e Cesar Asfor Rocha, e o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques dando parcial provimento ao recurso especial, pediu vista o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.”

Aguardam os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8) (f)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO  
RECORRENTE : POTENZA LEASING SA ARRENDAMENTO MERCANTIL

## JURISPRUDÊNCIA

ADVOGADOS	:	MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S) ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DE TUBARÃO
ADVOGADOS	:	EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S) CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)
INTERES.	:	MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE
ADVOGADO	:	JEAN MARCEL ROUSSENQ E OUTRO(S)
INTERES.	:	ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE" RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
ADVOGADO	:	ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE LEASING - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	:	HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)
ADVOGADO	:	ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	:	CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S) JOAO CARLOS BLUM
ADVOGADOS	:	MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	:	EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)
ADVOGADO	:	Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	:	SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)
PROCURADOR	:	

## EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ISS. DL. 406/68. ARRENDAMENTO MERCANTIL. INCIDÊNCIA. RE 592.905/SC. SUJEIÇÃO ATIVA. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR.

1. Incide ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (RE 592.905/SC).
2. O imposto gerado na vigência do DL 406/68 deve ser recolhido para o município onde situado o estabelecimento prestador ou, na falta deste, o domicílio do prestador (art. 12, alínea *a*).
3. Prejudicada a análise relativa à base de cálculo da exação.
4. Recurso especial parcialmente provido. Voto-vista acompanhando o voto do eminente relator.

## VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES: Cuida o presente recurso especial representativo de controvérsia (art. 543-C do CPC) da tributação pelo Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre os contratos de arrendamento mercantil (*leasing*).

O eminente relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, inicialmente, deu parcial provimento ao recurso especial da instituição financeira para definir que: “(a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o Município competente para a sua cobrança, na vigência do DL 406/68 é o da sede do estabelecimento prestador (art. 12), e a partir da LC 116/03, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador do serviço de arrendamento mercantil no Município onde essa prestação é perfectibilizada, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo; (c) a base de cálculo do tributo, no presente caso, abrange o valor total da operação contratada, por corresponder ao preço do serviço, (d) essas diretrizes servem também para os casos de lançamento por homologação, hipóteses em que caberá ao Fisco Municipal, ao conferir a apuração e o pagamento já realizado pelo contribuinte, verificar os parâmetros aqui indicados quanto à base de cálculo do tributo, para o fim de homologar ou não o procedimento e cobrar valores que entenda ainda devidos ou mesmo restituir em caso de imposto pago a maior; (e) no caso concreto julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ainda a incompetência do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS”.

O eminente Ministro Mauro Campbell Marques, por sua vez, apresentou voto-vista pelo qual, por outros fundamentos, acompanhou o relator quanto à incompetência do Município de Tubarão para exigir o tributo em questão. Entretanto, em face do acolhimento dessa preliminar, julgou prejudicada a discussão relativa à base de cálculo do tributo (arts. 9º do DL 406/68 e 148 do CTN).

Na sessão de 27/6/2012, o Ministro relator e o Ministro Cesar Asfor Rocha declararam a retificação de seus votos para o fim de excluir da análise do recurso especial as considerações acerca da base de cálculo do tributo.

Para melhor compreensão da controvérsia, pedi vista dos autos.

No presente apelo especial (fls. 351-378), a instituição financeira recorrente se insurgiu contra o entendimento adotado pelo acórdão recorrido acerca das seguintes questões: a) a incidência do ISS sobre as operações de *leasing*; b) a legitimidade ativa do município exequente para a cobrança do imposto; e c) a base de cálculo da exação utilizada no lançamento realizado por meio de arbitramento.

Reconhecida, pelo Supremo Tribunal Federal (RE 592.905/SC), a constitucionalidade da incidência do imposto sobre as operações de arrendamento mercantil financeiro, resta dirimir por meio deste recurso especial as questões relativas ao sujeito ativo da obrigação tributária e à base de cálculo da exação.

## JURISPRUDÊNCIA

Quanto à sujeição ativa do tributo, acompanho o douto voto lançado pelo eminente relator.

Ressalto, desde logo, que não desconheço a jurisprudência construída pelo Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o DL 406/68 teria privilegiado o princípio da territorialidade e, por isso, o ISS pertenceria ao município onde praticado o fato gerador e não onde se encontra a sede da empresa prestadora. Cito, a título ilustrativo, os seguintes precedentes: AgRg no REsp 1.233.258/PR, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 26/04/2011; AgRg nos EDcl no REsp 982.956/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 06/08/2009; AgRg no REsp 1.068.255/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 16/02/2009; AgRg no REsp 1.067.171/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 02/12/2008; AgRg no REsp 1.075.245/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 12/11/2008; AgRg no Ag 1.000.606/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 26/05/2008; AgRg no REsp 845.711/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29/05/2008, AgRg no REsp 956.513/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 09/03/2009; entre outros.

Essa posição também foi reafirmada no julgamento do recurso especial repetitivo que decidiu acerca da tributação do ISS sobre os serviços de construção civil. Confira-se:

TRIBUTÁRIO - ISS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - CONSTRUÇÃO CIVIL - PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA - COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO - CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º).

2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art.12, letra “b” do DL 406/68 e art. 3º, da LC 116/2003).

3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS.

4. Discussão de honorários advocatícios prejudicada em razão da inversão dos ônus da sucumbência.

5. Recurso Especial conhecido e provido.

6. Recurso especial decidido sob o rito do art. 543-C do CPC. Adoção das providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts. 5º, II e 6º da Resolução STJ nº 8/2008 (REsp 1.117.121/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, DJe 29/10/2009).

Entretanto, entendo que esse entendimento não deve mais prevalecer. Com efeito, o art. 12, alínea *a*, do DL 406/68 dispunha que o “local da prestação do serviço” é “o do estabelecimento prestador, ou na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador”. Excetua essa regra as atividades de construção civil (alínea *b*) e de exploração de rodovia (alínea *c*).

A literariedade desse dispositivo legal, recepcionado como lei complementar, privilegia a municipalidade onde está situado o prestador de serviços, elegendo, em primeiro plano, seu estabelecimento, ou, na falta deste, seu domicílio.

Tendo em vista que a matéria relativa à sujeição ativa do ISS, porquanto não disciplinada expressamente na Carta Política, está reservada à legislação complementar (art. 146, III, da CF), deve ser observado o critério escolhido pelo legislador, o qual buscou destinar a legitimidade de exigir essa tributação ao município em que sediado o prestador de serviço. Tenho, portanto, que eventual mudança dessa clara opção política, relativa ao pacto federativo por influenciar no volume de arrecadação do ISS pelos municípios, deve ser promovida diretamente junto ao Poder legiferante, cabendo ao magistrado, sobretudo por se tratar de matéria tributária, fazer cumprir, de maneira estrita, o comando legal preconizado.

Conclui-se, portanto que, no presente caso, o município recorrido (Município de Tubarão/SC) não ostenta competência para exigir o tributo em comento, razão pela qual os embargos à execução devem ser julgados procedentes.

Afastada, no caso concreto, a sujeição ativa do município exequente, resta prejudicada a análise do recurso especial quanto à base de cálculo da exação, não devendo ser fixada tese jurídica sobre essa tema nesse recurso especial repetitivo. Entretanto, se superada a tese prejudicial relativa à competência do município exequente, apresentarei voto específico relativo à base de cálculo do tributo.

Com essas breves digressões, acompanho o eminente ministro relator para dar parcial provimento ao presente recurso especial, a fim de consolidar as seguintes teses: a) incide o ISS sobre o arrendamento mercantil, conforme decidido pelo STF (RE 592.905/SC); b) à luz do art. 12, *a*, do DL 406/68, o imposto é devido ao município onde localizado o estabelecimento prestador ou, na falta deste, do domicílio do prestador.

## JURISPRUDÊNCIA

Julgo prejudicada a análise de questão relativa à base de cálculo da exação.

Em consequência, no caso concreto, julgo procedentes os embargos à execução fiscal para o fim de extinguir a execução fiscal. Outrossim, inverte os ônus sucumbenciais.

É o voto.

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO

#### PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 20080110109-8

REsp 1.060.210/SC

Números Origem: 20040263116      20040263116000100      2004026311600  
0200    20040263116000201    20040263116000300    200601694193      75030  
050809      75030065300

PAUTA: 26092012

JULGADO: 26092012

Relator

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária

Bela. Carolina Vêras

### AUTUAÇÃO

RECORRENTE : POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCAN-  
TIL  
ADVOGADOS : MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S)  
ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE TUBARÃO

## Revista de Direito Tributário da APET

ADVOGADOS	:	EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S) CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)
INTERES.	:	MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE
ADVOGADO	:	JEAN MARCEL ROUSSENQ E OUTRO(S)
INTERES.	:	ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
INTERES.	:	ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE LEASING - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)
INTERES.	:	ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S) JOAO CARLOS BLUM
INTERES.	:	MUNICÍPIO DE DOIS CÔRREGOS - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)
INTERES.	:	Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"
PROCURADOR	:	SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/Imposto sobre Serviços

### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves dando parcial provimento ao recurso especial, pediu vista o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki. Aguardam os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin.”

Ausentes, justificadamente, nesta assentada, a Sra. Ministra Eliana Calmon e o Sr. Ministro Arnaldo Esteves Lima.

Licenciado o Sr. Ministro Ari Pargendler.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8) (f)

EMENTA

## JURISPRUDÊNCIA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. LEASING FINANCEIRO. INCIDÊNCIA (STF - RE 592.905/SC, DJe de 05/03/2010). COMPETÊNCIA. FATO GERADOR OCORRIDO SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI 406/68. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR (ART. 12, “a”, DL 406/68).

RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PARCIAL PROVIMENTO, ACOMPANHANDO O RELATOR.

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI:

1. Trata-se de recurso especial interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina que, em embargos à execução fiscal, decidiu que (a) incide o ISS nas operações de leasing, conforme dicção da Súmula 138/STJ, (b) a base de cálculo do tributo deve ser o somatório das prestações de leasing, acrescido de um percentual relativo aos encargos financeiros incidentes, e (c) a competência tributária “se firma pelo local da ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, onde os serviços foram efetivamente prestados” (fl. 318). Nas razões do recurso especial (fls. 351-378), a recorrente aponta, além de divergência jurisprudencial, violação aos seguintes dispositivos: (a) arts. 110 do CTN e 8º do Decreto-Lei 406/68, argumentando que não há incidência de ISSQN nas operações de leasing, pois estas não traduzem efetiva prestação de serviço; (b) art. 12, *a*, do Decreto-Lei 406/68, asseverando que o “Decreto-Lei 406/68, diploma aplicável na época da suposta ocorrência dos fatos geradores, adotou, por política legislativa, uma ficção legal: considerou como local da prestação de serviço o município onde está localizado o estabelecimento do prestador” (fl. 363); e (c) art. 148 do CTN e 9º, *caput*, do Decreto-Lei 406/68, aduzindo a ilegalidade da base de cálculo, pois na sua fixação foram considerados “aspectos materiais que não configuram efetiva prestação de serviço, desdobrando-se dos limites previstos no art. 148 do Código Tributário Nacional” (fl. 370). Nas contra-razões (fls. 467-486), o recorrido invoca preliminares de não-conhecimento e, no mérito, pede o desprovimento.

O recurso especial, à fl. 645, foi submetido ao regime do art. 543-C do CPC. Em parecer (fls. 649/657), o Ministério Público Federal opinou pelo não provimento do recurso. Foram admitidos como *amicus curiae* os Municípios de Braço do Norte/SC, Brusque/SC, e Dois Córregos/SP, a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais - ABRASF, a Associação dos Municípios do Paraná - AMP, e a Associação Brasileira de Empresas de Leasing - ABEL. Às fls. 1106/1107, foi determinada a suspensão dos processos sobre idêntica matéria não apenas aos Tribunais de 2ª instância, mas a todos aqueles em que a controvérsia esteja estabelecida.



Iniciado o julgamento, o relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, deu parcial provimento ao recurso especial, para os fins assim constantes da ementa desse primitivo voto:

(...)

12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o Município competente para a sua cobrança, na vigência do DL 406/68 é o da sede do estabelecimento prestador (art. 12), e a partir da LC 116/03, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador do serviço de arrendamento mercantil no Município onde essa prestação é perfectibilizada, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo; (c) a base de cálculo do tributo, no presente caso, abrange o valor total da operação contratada, por corresponder ao preço do serviço; (d) essas diretrizes servem também para os casos de lançamento por homologação; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante a incompetência do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

O Ministro Cesar Asfor Rocha, na sessão de julgamento de 23/05/2012, acompanhou essa orientação. Em voto-vista, o Ministro Mauro Campbell Marques, por fundamentos, em parte, diversos, acompanhou a orientação do Ministro Relator para dar parcial provimento ao recurso especial, afastando a competência do Município recorrido para efetuar a cobrança do ISSQN, de forma a julgar procedentes os embargos à execução, ficando, portanto, prejudicada a análise da base de cálculo do tributo. Na sessão de 27/06/2012, o Ministro Relator e o Ministro Cesar Asfor Rocha retificaram os votos anteriormente proferidos para excluir da análise do recurso especial as considerações acerca da base de cálculo do tributo. O Ministro Benedito Gonçalves, em voto-vista, acompanhou o Ministro Relator quanto à sujeição ativa do tributo, de forma a dar provimento aos embargos à execução, ficando, assim, prejudicada a análise do recurso especial quanto aos demais pontos, inclusive quanto à base de cálculo da exação.

Pedi vista para melhor exame da natureza e das características dos “serviços” inerentes ao *leasing* financeiro, o que se mostra essencial para a definição do Município competente para a cobrança do tributo.

2. O exame da matéria aqui discutida deve ter como pressuposto o que ficou decidido pelo STF ao afirmar a incidência do ISSQN sobre o *leasing financeiro*. Eis a ementa do acórdão que apreciou esse tema:

## JURISPRUDÊNCIA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço.

A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 592.905/SC, Tribunal Pleno, Min. Eros Grau, DJe de 05/03/2010).

Partindo desse pressuposto, cujo acerto ou não aqui já não cabe questionar, é de se entender que a essência de serviço de *leasing financeiro* sujeito à tributação é o ato de financiar (= o *financiamento*), sendo irrelevantes os demais atos de execução do contrato a cargo do prestador, inclusive o da aquisição e o da entrega do bem. Se a prestação de serviço é, na essência, a concessão do financiamento, o que se tem é um serviço de natureza instantânea (e não continuada) que o seu prestador (= financiador) cumpre e exaure no limiar da relação contratual. Se assim é, têm razão os votos já proferidos nesse julgamento, que, revisando os precedentes da 1ª Seção do STJ sobre o tema, são no sentido da aplicação da norma estabelecida no art. 12 do Decreto-Lei 406/68, segundo o qual “Considera-se local da prestação do serviço: (...) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador”. As exceções a essa regra são apenas as hipóteses de construção civil e de exploração de rodovias (letras *b* e *c* do dispositivo).

3.No caso concreto, o fato gerador que deu ensejo à execução fiscal ocorreu na vigência do Decreto-Lei 406/68, razão pela qual, à luz do entendimento agora reafirmado, é de se dar provimento aos embargos à execução e afastar a legitimidade do Município de Tubarão para a cobrança do tributo, ficando prejudicada a análise das demais questões, notadamente à da alegada violação aos arts. 148 do CTN e 9º do Decreto-Lei 406/68, relativas à definição da base de cálculo do tributo.

4.Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso especial, acompanhando o voto (retificado) do Ministro relator e dos que o acompanharam. É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 20080110109-8

REsp 1.060.210/SC

Números Origem: 20040263116      20040263116000100      2004026311600  
0200    20040263116000201    20040263116000300    200601694193      75030  
050809      75030065300

PAUTA: 26092012

JULGADO: 10102012

Relator

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. WALLACE DE OLIVEIRA BASTOS

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCAN-  
TIL  
ADVOGADOS : MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S)  
ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE TUBARÃO  
ADVOGADOS : EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)  
CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)  
INTERES. : MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE  
ADVOGADO : JEAN MARCEL ROUSSENQ E OUTRO(S)  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FI-  
NANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA

## JURISPRUDÊNCIA

INTERES. : ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE LEASING - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S)  
JOAO CARLOS BLUM  
INTERES. : MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)  
INTERES. : Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"  
PROCURADOR : SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/Imposto sobre Serviços

### CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Prosseguindo no julgamento, rejeitada a questão de ordem proposta pela ABRASF na petição de nº 371839/2012, e após o voto-vista do Sr. Ministro Teori Albino Zavascki dando parcial provimento ao recurso especial, no que foi acompanhado pelo voto do Sr. Ministro Humberto Martins, pediu vista o Sr. Ministro Herman Benjamin. Aguarda o Sr. Ministro Arnaldo Esteves Lima.”

Não participou do julgamento a Sra. Ministra Eliana Calmon.

Licenciado o Sr. Ministro Ari Pargendler.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO  
RECORRENTE : POTENZA LEASING SA ARRENDAMENTO MERCANTIL  
ADVOGADOS : MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S)  
ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE TUBARÃO  
ADVOGADOS : EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)  
CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)  
INTERES. : MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE

ADVOGADO	:	JEAN MARCEL ROUSSENQ E OUTRO(S)
INTERES.	:	ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF - “AMICUS CURIAE”
ADVOGADO	:	RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
INTERES.	:	ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE LEASING - “AMICUS CURIAE”
ADVOGADO	:	HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)
INTERES.	:	ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP - “AMICUS CURIAE”
ADVOGADOS	:	CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S)
		JOAO CARLOS BLUM
INTERES.	:	MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - “AMICUS CURIAE”
ADVOGADO	:	EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)
INTERES.	:	Município de Brusque - “AMICUS CURIAE”
PROCURADOR	:	SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

## EMENTA

TRIBUTÁRIO. ISS. *LEASING*. SUJEIÇÃO ATIVA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. INTERPRETAÇÃO INFRALEGAL CONFORME ANÁLISE CONSTITUCIONAL FEITA PELO EGRÉGIO STF. ESTABELECIMENTO PRESTADOR. LOCAL ONDE A PRESTADORA DE SERVIÇO CONCENTRA ATOS ATINENTES AO FINANCIAMENTO (= NÚCLEO DO CONTRATO DE *LEASING*, SEGUNDO O STF).

1. Discute-se a sujeição ativa relativa ao ISS incidente sobre serviços de *leasing* financeiro.

2. O eminente Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia, entendeu que: a) na vigência do DL 406/1968, o sujeito ativo do ISS é o Município onde “sediado o estabelecimento prestador”; b) no âmbito da LC 116/2003, refere-se ao estabelecimento prestador; e c) nesse último caso (enquanto vigente a LC 116/2003) “competirá, obviamente, às instâncias ordinárias, verificarem onde situa-se o estabelecimento prestador do serviço de arrendamento mercantil”.

3. Os Ministros que o acompanharam no resultado citaram em seus votos escritos apenas o DL 406/1968 e o *estabelecimento* prestador, e não a sede. Nos debates da sessão do dia 10.10.2012, houve manifestações em relação à *sede* ou *matriz* da prestadora como relevante.

4. A falta de clareza no que concerne aos fundamentos adotados pelo acórdão pode, com a devida vênia, minar, senão inviabilizar, a função essencial dos recursos repetitivos, que é fixar entendimentos e reduzir o afluxo de processos à instância especial. No caso dos autos, afirmar que o Município de Tubarão não é sujeito ativo do ISS porque lá não se localiza a *sede* da empresa de *leasing* é algo completamente diferente de declarar que sua pretensão é inviável porque não há *estabelecimento prestador* naquela localidade.

## JURISPRUDÊNCIA

5. Sede é localidade escolhida pela pessoa jurídica como estabelecimento inicial, onde se concentra a administração, correspondendo, em regra, ao domicílio empresarial (art. 75, IV, do CC). Cada sociedade tem uma sede, mas pode possuir diversos estabelecimentos.

6. Estabelecimento sempre foi entendido, no Direito Brasileiro, em duas acepções: a) universalidade de bens utilizados pelo empresário ou pela sociedade empresária, sinônimo de fundo de comércio, conforme o art. 1.142 do CC; e b) local determinado geograficamente onde a empresa se apresenta ao mercado, produzindo, vendendo, prestando serviços, acepção adotada nos arts. 11, § 3º, da LC 87/1996; 969 do CC; 49 do CDC; 3º da Lei de Falências; 2º, § 1º, da Lei Antitruste, entre outros.

7. O art. 4º da LC 116/2003, ao definir o *estabelecimento prestador*, não inova, apenas traz expressamente, à normatização do ISS, essa segunda acepção de estabelecimento (= local onde o empresário realiza o objeto empresarial).

8. A interpretação a ser dada ao DL 406/1968 não pode ser distinta daquela atinente à LC 116/2003, pois não houve alteração da regra relativa ao aspecto espacial da hipótese de incidência.

9. Tanto na vigência do DL 406/1968 como na da LC 116/2003, o legislador reconheceu que o ISS é devido no local do fato gerador. Ocorre que, como nem sempre é fácil ou mesmo possível identificar esse local sem critérios normativos objetivos, determinou-se a ficção legal de que ele (o local do fato gerador) corresponde ao do estabelecimento prestador do serviço, como regra.

10. Segundo o art. 12, *caput*, “a”, do DL 406/1968: “Considera-se local da prestação do serviço (...) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador”. Da mesma forma, nos termos do art. 3º da LC 116/2003, “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”.

11. A única distinção entre as duas normas refere-se às exceções. O art. 12 do DL 406/1968 trazia apenas duas, em suas alíneas “a” e “b”. Já o art. 3º da LC 116/2003 apresenta 22 exceções, enumeradas em seus incisos.

12. Por muitos anos o STJ tem mantido o entendimento, especificamente quanto aos serviços de *leasing*, afirmando genericamente que o ISS é devido no local do fato gerador.

13. A rigor, a jurisprudência histórica do STJ acaba decidindo acerca da sujeição ativa do ISS sobre o *leasing* de duas formas: a) negativamente, afastando a ficção legal de que o local da prestação (= local do fato gerador) é o do estabelecimento prestador; e b) implicitamente, acolhendo a tese de que o serviço é prestado no domicílio do tomador ou no do estabelecimento em que o bem, objeto do contrato, é vendido (normalmente o local onde está estabelecida a concessionária de veículo).

14. Esse posicionamento não pode prevalecer, não apenas por desconsiderar o disposto expressamente no art. 12 do DL 406/1968 e no art. 3º, *caput*, da LC 116/2003

(que indicam o *estabelecimento do prestador*), mas também por distanciar-se das premissas fixadas pelo egrégio Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 547.245/SC e o RE 592.905/SC.

15. O eminente Ministro Eros Grau, Relator daqueles recursos, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do *leasing* financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento.

16. A identificação do local de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 12 do DL 406/1968 e do art. 3º, *caput*, da LC 116/2003, deve necessariamente avaliar a complexidade do negócio jurídico que tem, em seu cerne, o financiamento, e não a compra do bem pela instituição financeira ou sua disponibilização ao tomador do serviço.

17. O tomador do serviço, ao dirigir-se à concessionária de veículos, por exemplo, não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora qual bem deve ser por ela adquirido, para lhe ser posteriormente disponibilizado. Muito comum que o próprio vendedor do bem ofereça ao interessado opções de financiamento, inclusive o *leasing*. Observo que, além de vender o bem para a instituição financeira, a concessionária de veículo, nesse exemplo, presta serviço de intermediação do contrato de arrendamento mercantil (item 10.04 da lista anexa da LC 116/2003), que não se confunde, em absoluto, com o próprio serviço de *leasing* financeiro, que está em julgamento (item 15.09 da mesma lista).

18. Quando o interessado decide-se pelo arrendamento mercantil, a concessionária, em regra, envia a documentação para a instituição financeira, que analisa as credenciais econômicas do interessado e suas próprias disponibilidades e, sendo o caso, firma o contrato de *leasing* financeiro. A prestadora do serviço adquire então o bem, disponibilizando-o ao tomador. Durante o período em que o veículo está à disposição do arrendatário, a instituição financeira acompanha os pagamentos. Havendo inadimplência, a prestadora do serviço toma as providências para a cobrança e, em último caso, para a retomada do veículo. Finalmente, aliena o bem ao arrendatário, na hipótese de opção e quitação do valor residual.

19. Apenas uma pequena e inicial parte desse complexo negócio jurídico ocorre no local do domicílio do tomador ou do estabelecimento vendedor do bem. Sendo o financiamento o cerne desse negócio jurídico, premissa fixada pelo egrégio STF, parece evidente que o estabelecimento prestador é o da instituição financeira onde se concentram essas atividades essenciais (aprovação do crédito, acompanhamento dos pagamentos, cobrança e, eventualmente, retomada do bem).

20. Importante que o STJ fixe em repetitivo a interpretação da legislação federal de modo objetivo e específico, *in casu* a exata identificação do aspecto espacial na hipótese de incidência do ISS. Não parece suficiente afirmar, de modo genérico, que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, sem definir, exatamente, como ele deve ser identificado.

21. Isso (definição genérica) levaria, certamente, a acórdãos paradoxais, em que o TJ-SC, por exemplo, reconhece que há estabelecimento prestador em determinada ci-

## JURISPRUDÊNCIA

dade daquele Estado, pois a concessionária lá localizada é agente da instituição financeira, enquanto o TJ-SP entende que o estabelecimento prestador, em relação ao mesmo contrato de *leasing*, está em algum município paulista, porque lá é que se aprova o financiamento. Nesse caso, o STJ não teria cumprido plenamente sua função uniformizadora da interpretação federal, essencial para o equilíbrio federativo.

22. Partindo da premissa inafastável de que o legislador adotou como aspecto espacial da hipótese de incidência o local do estabelecimento prestador, este somente pode ser o da instituição financeira onde se concentram a análise do crédito, a autorização do financiamento e de aquisição do bem com subsequente disponibilização ao tomador, o acompanhamento dos pagamentos, a determinação de cobrança de parcelas inadimplidas e eventual retomada do veículo.

23. No caso dos autos, incontroverso que esse estabelecimento prestador está localizado em Osasco.

24. Recurso Especial parcialmente provido, acompanhando o Relator quanto ao resultado, mas discordando a respeito do fundamento, no ponto em que Sua Excelência se refere à sede da prestadora do serviço e à distinção entre os critérios atinentes ao DL 406/1968 e à LC 116/2003.

### VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN: Discute-se a sujeição ativa relativa ao ISS incidente sobre serviços de *leasing* financeiro.

O debate acerca da base de cálculo foi refutado pelos eminentes Ministros que me precederam, por ser matéria prejudicada pelo afastamento da pretensão do Município recorrido.

Para total clareza, separarei meu voto em tópicos.

#### 1. Votos precedentes

##### 1.1. Voto do Ministro Napoleão Nunes Maia (Relator)

O eminente Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia, entendeu que:

a) na vigência do DL 406/1968, o sujeito ativo do ISS é o Município onde “sediado o estabelecimento prestador”;



b) na vigência da LC 116/2003, “existindo estabelecimento prestador do serviço de arrendamento mercantil, assim entendido como unidade econômica ou profissional estabelecida de forma permanente ou temporária, qualquer que seja a sua denominação, no Município onde a prestação do serviço é perfectibilizada e ocorre o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo”; e

c) nesse último caso (vigência da LC 116/2003) “competirá, obviamente, às instâncias ordinárias, verificarem onde situa-se o estabelecimento prestador do serviço de arrendamento mercantil”.

Em um primeiro momento, Sua Excelência manifestou-se acerca da base de cálculo, tendo sido integralmente acompanhado pelo eminente Ministro Cesar Asfor Rocha (sessão do dia 23.5.2012).

Após o voto-vista do Min. Mauro Campbell, entretanto, ambos (Relator e Min. Cesar Asfor Rocha) retificaram seus votos para excluir essa análise (sessão do dia 27.6.2012).

Nesse ponto, indico, preliminarmente, questão que não ficou clara pela leitura dos votos precedentes e das transcrições do debate: manutenção da manifestação, no voto do eminente Relator, quanto à interpretação da LC 116/2003, distinta daquela feita em relação ao DL 406/1968.

O esclarecimento é essencial, em se tratando de repetitivo.

## 1.2. Voto-vista do Ministro Mauro Campbell Marques

O eminente Ministro Mauro Campbell Marques acompanhou o resultado proposto pelo eminente Relator, de parcial provimento ao Recurso Especial da empresa, mas examinou apenas o DL 406/1968, excluindo a apreciação da LC 116/2003 e da base de cálculo.

Como já adiantado, o afastamento da análise quanto à base de cálculo foi acompanhado expressamente pelo Relator.

Quanto à fundamentação, o Ministro Mauro Campbell Marques não menciona a *sede* da empresa de *leasing* como relevante para fixação da sujeição passiva, referindo-se apenas ao *estabelecimento prestador*:

2) à exceção dos serviços de construção civil e exploração de rodovia, o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 considerava como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador.

## JURISPRUDÊNCIA

Adianto que esse me parece o entendimento correto, já que legislação não versa sobre a *sede*, conceito absolutamente distinto do *estabelecimento*, como veremos mais adiante.

### 1.3. Voto-vista do Ministro Benedito Gonçalves

O eminente Ministro Benedito Gonçalves também acompanhou o resultado proposto pelo Relator (parcial provimento do Recurso Especial), mas a fundamentação aproxima-se daquela adotada pelo eminente Ministro Mauro Campbell.

De fato, diferentemente do que fez o eminente Ministro Napoleão Nunes Maia, o Ministro Benedito Gonçalves refere-se apenas ao *estabelecimento prestador* (e não à *sede*) ou, em sua falta, ao domicílio do prestador, conforme a literalidade do art. 12, “a”, do DL 406/1968.

### 1.4. Voto-vista do Ministro Teori Zavascki e debates na sessão do dia 10.10.2012

O Ministro Teori Zavascki não faz alusão, em seu voto escrito, à *sede* da prestadora do serviço, mas apenas ao estabelecimento prestador ou, em sua falta, ao domicílio do prestador.

Entretanto, nos debates na sessão do dia 10.10.2012 afirma expressamente que “A lei fala na sede”, ao responder indagação formulada pelo eminente Ministro Arnaldo Esteves Lima.

O Ministro Castro Meira complementa, afirmando que “seria a sede o local onde se efetua o financiamento”.

Esclarecendo seu ponto de vista, o Ministro Napoleão Nunes Maia refere-se às “matrizes das empresas, onde estão os controles, inclusive dos valores disponíveis”, conforme as transcrições dos debates na sessão do dia 10.10.2012:

O elemento diferencial, se me permite, Sr. Presidente, o estabelecimento prestador. Quem presta o financiamento ou quem empresta o capital é a unidade descentralizada em Limoeiro, por exemplo, Boqueirão do Cesário ou em Catolé do Rocha, claro que não é. Isso é centralizado nas matrizes das empresas, onde estão os controles, inclusive dos valores disponíveis, para esse tipo de aplicação.

Foi essa dúvida quanto ao critério de fixação da sujeição passiva que me levou a pedir vista dos autos.

## 2. Importância da fundamentação nos Recursos Especiais representativos de controvérsia

A dúvida quanto à fundamentação dos votos precedentes seria menos relevante em caso de Recurso Especial comum.

É certo que a fundamentação não faz coisa julgada, sendo usual acórdãos unânimes com votos muitas vezes inconciliáveis em suas fundamentações. Isso porque o resultado final do julgado é dado pela concordância quanto ao dispositivo do acórdão, apenas.

Cito, como exemplo, julgados em que alguns Ministros entendem pela não incidência do IR sobre juros e outros pela incidência, como regra, mas isenção no tema em análise. Apesar de serem entendimentos aparentemente inconciliáveis, o resultado é a concordância quanto à inviabilidade de cobrança da exação, no caso concreto.

Ocorre que essa falta de clareza em relação aos fundamentos adotados pelo acórdão pode minar, senão inviabilizar, a função essencial dos recursos repetitivos, que é fixar posicionamentos e reduzir o afluxo de processos à instância especial.

*In casu*, afirmar que o Município de Tubarão não é sujeito ativo do ISS porque lá não se localiza a *sede* da empresa de *leasing* é algo completamente diferente de declarar que sua pretensão é inviável porque não há *estabelecimento prestador* naquela localidade.

Essa distinção é irrelevante para o caso dos autos, pois ambos os entendimentos redundam no provimento parcial do Recurso Especial, já que é incontroverso que não há estabelecimento da empresa de *leasing* em Tubarão.

É por isso, ousamos dizer, que o Ministro Mauro Campbell acompanhou o Relator, embora o fundamento seja distinto.

Mas haverá inúmeros casos em que a instituição financeira tem sede em Barueri-SP e o juiz de origem afere que há estabelecimento prestador em Blumenau-SC, por exemplo.

Ao aplicar o presente repetitivo, nesse exemplo fictício, o Tribunal de origem, caso leia apenas o voto do Relator, afastará a pretensão do Município de Blumenau.

Entretanto, sempre nesse exemplo fictício, se o Tribunal fizer a leitura do voto-vista do Ministro Mauro Campbell Marques, poderá acolher o pleito de Blumenau, já que há estabelecimento empresarial da instituição financeira naquela localidade.

É preciso esclarecer, portanto, o fundamento pelo qual a pretensão de Tubarão, no caso em análise, está sendo refutada, sob pena, repito, de se esvaziar a sistemática do art. 543-C do CPC.

## 3. Distinção entre sede (ou matriz) e estabelecimento empresarial – a legislação do ISS não se refere à sede, e a LC 116/2003 não inova ao definir estabelecimento

## JURISPRUDÊNCIA

Sede é localidade escolhida pela pessoa jurídica como estabelecimento inicial, onde se concentra a administração, correspondendo, em regra, ao domicílio empresarial (art. 75, IV, do CC).

Embora a sede corresponda necessariamente a um estabelecimento da sociedade, nada impede, evidentemente, que haja outros. São conceitos distintos.

Estabelecimento sempre foi entendido, no Direito Brasileiro, em duas acepções:

a) universalidade de bens utilizados pelo empresário ou pela sociedade empresária, sinônimo de fundo de comércio, conforme o art. 1.142 do CC; e

b) local determinado geograficamente onde a empresa se apresenta ao mercado, produzindo, vendendo, prestando serviços, acepção adotada nos arts. 11, § 3º, da LC 87/1996; 969 do CC; 49 do CDC; 3º da Lei de Falências; 2º, § 1º, da Lei Antitruste, entre outros.

O art. 4º da LC 116/2003, ao definir o *estabelecimento prestador*, não inova em relação ao conceito amplamente acolhido no âmbito empresarial, falimentar, concorrencial, cível e consumerista. Apenas traz expressamente à normatização do ISS essa segunda acepção de estabelecimento (= local onde o empresário realiza o objeto empresarial). Basta comparar esse dispositivo com aqueles das leis antes citadas para verificar que a Lei Nacional do ISS não inova (grifei):

LC 116/2003, 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.

LC 87/1996, art. 11, § 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: (...)

Código Civil, Art. 969. O empresário que instituir sucursal, filial ou agência, em lugar sujeito à jurisdição de outro Registro Público de Empresas Mercantis, neste deverá também inscrevê-la, com a prova da inscrição originária.

Parágrafo único. Em qualquer caso, a constituição do estabelecimento secundário deverá ser averbada no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede.

CDC, art. 49. O consumidor pode desistir do contrato, no prazo de 7 dias a contar de sua assinatura ou do ato de recebimento do produto ou serviço, sempre que a contratação de fornecimento de produtos e serviços ocorrer fora do estabelecimento comercial, especialmente por telefone ou a domicílio.

Lei de Falências, art. 3º É competente para homologar o plano de recuperação extrajudicial, deferir a recuperação judicial ou decretar a falência o juízo do local do principal estabelecimento do devedor ou da filial de empresa que tenha sede fora do Brasil.

Lei Antitruste, art. 2º, § 1º Reputa-se domiciliada no território nacional a empresa estrangeira que opere ou tenha no Brasil filial, agência, sucursal, escritório, estabelecimento, agente ou representante.

Por tudo isso, podemos concluir tranquilamente que:

a) sede não se confunde com estabelecimento; e

b) o art. 4º da LC 116/2003 não inova ao definir o que seja estabelecimento, pois apenas registra expressamente a aceção sempre aceita do *estabelecimento* como local determinado geograficamente onde a empresa se apresenta ao mercado, produzindo, vendendo, prestando serviços.

Assim, não há como fixar entendimento em repetitivo sem esclarecer exatamente qual o critério para identificação do aspecto espacial da hipótese de incidência (local da sede ou do estabelecimento prestador).

Veremos, a seguir, que a legislação nacional do ISS sempre se referiu ao estabelecimento, jamais à sede do contribuinte.

Ademais, mesmo decidindo-se pelo estabelecimento como critério definidor do aspecto espacial da hipótese de incidência, é essencial que o STJ defina, em caso de multiplicidade de estabelecimentos, qual deles indica o Município que exigirá o tributo.

4. Identidade no DL 406/1968 e na LC 116/2003 quanto ao aspecto espacial da hipótese de aplicação do ISS – a regra sempre foi a do estabelecimento como indicador do local do fato gerador (ficção legal), o que mudou foram as exceções

Retorno ao voto do eminente Relator para lembrar que Sua Excelência fixou duas regras para definição do sujeito ativo do ISS:

## JURISPRUDÊNCIA

a) na vigência do DL 406/1968, sujeito ativo do ISS é o Município onde “sediado o estabelecimento prestador”;

b) na vigência da LC 116/2003, “existindo estabelecimento prestador do serviço de arrendamento mercantil, assim entendido como unidade econômica ou profissional estabelecida de forma permanente ou temporária, qualquer que seja a sua denominação, no Município onde a prestação do serviço é perfectibilizada e ocorre o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo”.

Ademais, nesse último caso (vigência da LC 116/2003), segundo o Ministro Napoleão Nunes Maia, “competirá, obviamente, às instâncias ordinárias, verificarem onde situa-se o estabelecimento prestador do serviço de arrendamento mercantil”.

Mais adiante, durante os debates na sessão do dia 10.10.2012, o Relator refere-se indistintamente à *matriz* das empresas como relevante para definição do sujeito ativo, afirmando que o serviço “é centralizado nas matrizes das empresas, onde estão os controles, inclusive dos valores disponíveis”.

Considerando que *matriz* é termo utilizado como sinônimo de *sede*, entendo que Sua Excelência tratou exclusivamente da vigência do DL 406/1968, ou haveria incongruência com o teor do voto escrito no que se refere à LC 116/2003 (com relação a essa lei, o Relator menciona o *estabelecimento*, apenas).

Como disse inicialmente, não me ficou claro, pela leitura dos votos precedentes e pelos debates orais, se a retificação do voto do Relator afastou o debate sobre a LC 116/2003.

De qualquer forma, manifesto-me a respeito, pois novel legislação não alterou a regra relativa ao aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS.

Não me parece que a interpretação a ser dada ao DL 406/1968 possa ser distinta daquela atinente à LC 116/2003.

É preciso ter claro que o legislador, tanto na vigência do DL 406/1968 quanto na da LC 116/2003, sempre reconheceu que o ISS é devido, evidentemente, no local do fato gerador.

Ocorre que, como nem sempre é fácil ou mesmo possível identificar esse local sem critérios normativos objetivos, determinou-se a ficção legal de que ele (o local do fato gerador) corresponde ao do estabelecimento prestador do serviço, como regra.

Compare-se o art. 12 do DL 406/1968 (redação pela LC 100/1999) com o art. 3º, *caput*, da LC 116/2003:

DL 406/1968, art 12. Considera-se local da prestação do serviço: (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003)

a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

- b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.
- c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

LC 116/2003, 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:

Note-se que ambos os dispositivos aplicam a mesma ficção legal: considera-se como local da prestação do serviço (= local do fato gerador) o do estabelecimento prestador.

Na falta de estabelecimento prestador, adota-se o domicílio do prestador.

A única distinção entre as duas normas é concernente às exceções.

O art. 12 do DL 406/1968 trazia apenas duas exceções à regra do estabelecimento prestador, em suas alíneas “a” e “b”: construção civil e exploração de rodovia.

Já o art. 3º da LC 116/2003 apresenta 22 exceções, enumeradas em seus incisos.

Nesse ponto, é interessante destacar que o legislador da LC 116/2003 aprimorou a norma anterior, indicando nos incisos do art. 3º os serviços em que o local da efetiva prestação do serviço é facilmente reconhecível (construção, limpeza, transportes, vigilância etc.).

É claro que o ideal teria sido identificar cada um dos locais em que se dá a prestação do serviço e, com isso, abandonar completamente a ficção legal do estabelecimento prestador.

Ocorre que, nos demais casos (não indicados nos incisos do art. 3º da LC 116/2003), é muito difícil, senão impossível, saber exatamente onde o serviço é efetivamente prestado. É essa a dificuldade em relação ao *leasing* financeiro.

É comum que o tomador do serviço de arrendamento mercantil seja domiciliado em um município, o local da venda do veículo seja em outra cidade e a análise, aprovação, liberação dos valores e acompanhamento do contrato pela instituição financeira sejam realizados a partir de uma terceira localidade.

Foi por essa razão que, para esse serviço (a exemplo de outros como consultorias, produção de *software*, cessão de direitos etc.), manteve-se a ficção legal do estabelecimento prestador, como forma de dirimir Conflitos de Competência, função essencial da lei complementar federal, conforme o art. 146, I, da CF.

A jurisprudência do STJ, ao determinar singelamente que o ISS sobre *leasing* é devido no local do fato gerador, simplesmente adota um dos critérios possíveis para essa definição, defendido pelos Municípios que não contam com estabelecimentos prestadores do serviço, afastando a ficção legal. Analisarei o tema no tópico seguinte.

## JURISPRUDÊNCIA

Antes disso, reitero que, por entender inexistir inovação na LC 116/2003, a solução dada ao presente caso (atinentemente ao DL 406/1968) é a mesma aplicável aos serviços prestados sob a atual legislação.

5. Jurisprudência clássica do STJ. Insuficiência na determinação genérica de que o ISS é devido no local do fato gerador. Adoção tácita do critério do domicílio do tomador do serviço ou do local da venda do bem financiado

Por muitos anos o STJ tem mantido o entendimento, especificamente quanto aos serviços de *leasing*, de que o ISS é devido no local do fato gerador. Os colegas que me precederam citaram diversos exemplos dentre os inúmeros julgados nesse sentido.

Ocorre que isso não resolve satisfatoriamente a questão, pois não se define onde, exatamente, ocorre o fato gerador.

Dito de outra forma, indiscutível que o ISS é devido ao Município onde ocorre o fato gerador. O debate é quanto à identificação dessa localidade (se é o domicílio do tomador do serviço, da venda do bem, do estabelecimento ou mesmo da sede da instituição financeira).

A rigor, a jurisprudência histórica do STJ acaba decidindo acerca da sujeição ativa do ISS sobre o *leasing* de duas formas:

a) negativamente, afastando a ficção legal de que o local da prestação (= local do fato gerador) é o do estabelecimento prestador; e

b) implicitamente, acolhendo a tese defendida pelos Municípios que não possuem empresas de *leasing* estabelecidas em seu território, no sentido de que o serviço é prestado no domicílio do tomador do serviço ou no do estabelecimento em que o bem, objeto do contrato, é vendido (normalmente o local onde se encontra a concessionária de veículo).

Para que fique claro, ao afirmar genericamente que o ISS é devido no local do fato gerador, o STJ simplesmente ratifica o entendimento de que o imposto deve ser recolhido ao Município onde domiciliado o tomador do serviço ou onde se realiza a venda do bem objeto do *leasing*.

Ocorre que esse posicionamento não pode prevalecer, não apenas por desconside-rar o disposto expressamente no art. 12 do DL 406/1968 e no art. 3º, *caput*, da LC 116/2003 (que indicam o *estabelecimento* do prestador), como visto no tópico anterior e reconhecido pelos votos precedentes, mas também por distanciar-se das premissas fixadas pelo egrégio Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 547.245/SC e o RE 592.905/SC.



Analisarei a jurisprudência do STF no próximo tópico.

6. Jurisprudência do STF – o fato gerador do ISS não ocorre especificamente no local da venda do bem financiado

O egrégio STF ratificou a incidência do ISS sobre serviços de *leasing* financeiro ao julgar em repercussão geral o RE 547.245/SC e o RE 592.905/SC. Farei referência ao primeiro deles, pois é o único em que consta voto do eminente Ministro Joaquim Barbosa (no segundo houve impedimento de Sua Excelência – no mais, são idênticos os acórdãos).

O eminente Relator, Ministro Eros Grau, deixou bastante claro que o fato gerador em análise não se confunde com a venda do bem objeto do *leasing* financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento. Transcrevo trecho essencial do voto condutor:

No arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), contrato autônomo que não é contrato misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do *leasing* financeiro e do *lease-back*.

No mesmo sentido, a manifestação do Ministro Carlos Britto:

Entendo que disponibilizar crédito para obtenção de um bem destinado a uso não é senão um ato de intermediar, ou seja, fazer uma intermediação, obrigação de fazer, portanto.

É preciso anotar que o Ministro Joaquim Barbosa entendeu inviável afirmar que o núcleo do contrato de *leasing* seja o financiamento, “já que o negócio jurídico é uno”, mas é certo que reconheceu ser impossível confundir o contrato de arrendamento com a aquisição do bem ou com sua disponibilização ao arrendatário. Confirma que a “arrendadora atua como intermediária na criação de uma vantagem produtiva e na aproximação de interesses convergentes”.

O eminente Ministro Teori Zavascki, no voto precedente, foi bastante feliz ao reconhecer a preponderância do financiamento na interpretação dada pelo egrégio STF. Transcrevo trecho do voto-preliminar de Sua Excelência:

Partindo desse pressuposto, cujo acerto ou não aqui já não cabe questionar, é de se entender que a essência do serviço de *leasing financeiro* sujeito à tributação é o ato de financiar (= o *financiamento*), sendo irrelevantes os demais atos de execução do contrato a cargo do prestador, inclusive o da aquisição e o da entrega do bem.

## JURISPRUDÊNCIA

O STJ, ao analisar a legislação infraconstitucional, não pode se afastar das premissas jurídicas fixadas pela Suprema Corte, sob pena de inaceitável desarmonia interpretativa.

A identificação do local de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 12 do DL 406/1968 e do art. 3º, *caput*, da LC 116/2003, deve necessariamente avaliar a complexidade do negócio jurídico que tem, em seu cerne, o financiamento, e não a compra do bem pela instituição financeira ou sua disponibilização ao tomador do serviço.

Veremos que, por esse cotejo, não se pode endossar a jurisprudência histórica do STJ, no sentido de que o ISS é devido no local do domicílio do tomador ou da venda do bem financiado.

7. O financiamento, cerne do contrato de *leasing*, não ocorre especificamente no domicílio do tomador do serviço ou da venda do bem financiado, mas sim no estabelecimento da instituição financeira

O tomador do serviço, ao dirigir-se à concessionária de veículos, por exemplo, não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora qual bem deve ser por ela adquirido, para lhe ser posteriormente disponibilizado.

Muito comum que o próprio vendedor do bem ofereça ao interessado opções de financiamento, inclusive o *leasing*.

Observe que, além de vender o bem para a instituição financeira, a concessionária de veículo, nesse exemplo, presta serviço de intermediação do contrato de arrendamento mercantil (item 10.04 da lista anexa da LC 116/2003), que não se confunde, em absoluto, com o próprio serviço de *leasing* financeiro, que está em julgamento (item 15.09 da mesma lista).

Para que fique claro, é incontroverso que eventual serviço de intermediação do contrato de *leasing* (item 10.04 da lista), realizado na concessionária, seria devido ao Município em que a loja está localizada (seria Tubarão, no caso dos autos). Mas não é isso que está em julgamento!

Quando o interessado decide-se pelo arrendamento mercantil, a concessionária, em regra, envia a documentação para a instituição financeira que analisa as credenciais econômicas do interessado e suas próprias disponibilidades e, sendo o caso, firma o contrato de *leasing* financeiro. A prestadora do serviço adquire então o bem, disponibilizando-o ao tomador. Durante o período em que o veículo está à disposição do arrendatário, a instituição financeira acompanha os pagamentos. Se se constatar inadimplência, a prestadora do serviço toma as providências para a cobrança e, em último caso, para a retomada do veículo. Finalmente, aliena o bem ao arrendatário, se houver opção e quitação do valor residual.

Perceba-se que apenas uma pequena e inicial parte desse complexo negócio jurídico ocorreu no local do domicílio do tomador ou do estabelecimento vendedor do bem.

Sendo o financiamento o cerne desse negócio jurídico, premissa fixada pelo egrégio STF, parece evidente que o estabelecimento prestador é o da instituição financeira onde se concentram essas atividades essenciais (aprovação do crédito, acompanhamento dos pagamentos, cobrança e, eventualmente, retomada do bem).

Eis, portanto, a interpretação inafastável: o ISS é devido no estabelecimento em que ocorre o financiamento, considerado como tal o local onde se concentram a análise do crédito, a autorização do financiamento e de aquisição do bem com subsequente disponibilização ao tomador, o acompanhamento dos pagamentos, a determinação de cobrança de parcelas inadimplidas e eventual retomada do veículo.

## 8. Conclusão

Reitero a importância de o STJ fixar em repetitivo a interpretação da legislação federal de modo objetivo e específico, *in casu* a exata identificação do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS.

Não parece suficiente afirmar, de modo genérico, que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, sem definir, exatamente, como ele deve ser identificado.

Isso levaria, certamente, a acórdãos paradoxais, em que o TJ-SC, por exemplo, reconhece que há estabelecimento prestador em determinada cidade daquele Estado, pois a concessionária lá localizada é agente da instituição financeira, enquanto o TJ-SP entende que o estabelecimento prestador, em relação ao mesmo contrato de *leasing*, está localizado em algum município paulista, porque lá é que se aprova o financiamento.

Nessa hipótese, o STJ não teria cumprido plenamente sua função uniformizadora da interpretação federal, essencial para o equilíbrio federativo.

Compreensíveis as razões dos Municípios que exigem o ISS no local do domicílio do tomador ou da venda do bem financiado.

Afinal, é nessa localidade que ocorre a parcela mais visível da operação e que, de certa forma, indica a capacidade econômica do contribuinte de fato.

Como visto, o STF afirmou que o contrato de *leasing* não se confunde com a venda do bem ou com sua disponibilização ao tomador, tendo como cerne o financiamento realizado pela instituição financeira.

O que acontece no local de venda do bem financiado é apenas o início do negócio jurídico complexo, cujo cerne é, repito, o financiamento realizado pela prestadora do serviço.

Partindo da premissa inafastável de que o legislador adotou como aspecto espacial na hipótese de incidência o local do estabelecimento prestador, este somente pode ser o da instituição financeira onde se concentram a análise do crédito, a autorização do financiamento e de aquisição do bem com subsequente disponibilização ao tomador, o acompanhamento dos pagamentos, a determinação de cobrança de parcelas inadimplidas e eventual retomada do veículo.

## JURISPRUDÊNCIA

No caso dos autos, incontroverso que esse estabelecimento prestador está localizado em Osasco.

Diante do exposto, discordo do fundamento adotado pelo Relator, quando se refere à *sede* da prestadora do serviço e à distinção entre os critérios atinentes ao DL 406/1968 e à LC 116/2003. Acompanho-o, entretanto, no resultado, após sua retificação, pelo parcial provimento do Recurso Especial, já que não há estabelecimento prestador da instituição financeira em Tubarão.

É como voto.

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO

#### PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 20080110109-8

REsp 1.060.210/SC

Números Origem: 20040263116      20040263116000100      2004026311600  
0200    20040263116000201    20040263116000300    200601694193      75030  
050809      75030065300

PAUTA: 2811/2012

JULGADO: 2811/2012

Relator

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAIS FILHO

Secretária

Bela. Carolina Vêras

### AUTUAÇÃO

## Revista de Direito Tributário da APET

RECORRENTE	:	POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL
ADVOGADOS	:	MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S) ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DE TUBARÃO
ADVOGADOS	:	EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S) CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)
INTERES.	:	MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE
ADVOGADO	:	JEAN MARCEL ROUSSENQ E OUTRO(S)
INTERES.	:	ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF - “AMICUS CURIAE”
ADVOGADO	:	RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
INTERES.	:	ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE LEASING - “AMICUS CURIAE”
ADVOGADO	:	HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)
INTERES.	:	ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP - “AMICUS CURIAE”
ADVOGADOS	:	CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S) JOAO CARLOS BLUM
INTERES.	:	MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - “AMICUS CURIAE”
ADVOGADO	:	EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)
INTERES.	:	Município de Brusque - “AMICUS CURIAE”
PROCURADOR	:	SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/Imposto sobre Serviços

### CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Prosseguindo no julgamento, a Seção, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Cesar Asfor Rocha, Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participaram do julgamento a Sr<sup>a</sup>. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3a. Região) e o Sr. Ministro Ari Pargendler.

Ausente, justificadamente, nesta assentada, o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki. (Ementa disponibilizada no DJe de 05.03.2013).

## JURISPRUDÊNCIA

### Decisões monocráticas

#### **CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL DE OBRA. COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA POR AFERIÇÃO INDIRETA – ARO. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 0043375-66.2012.4.01.0000/MG

Processo Orig.: 0019878-69.2012.4.01.3800

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA

RELATOR CONVOCADO : JUIZ FEDERAL CLODOMIR SEBASTIÃO REIS

AGRAVANTE: VDL PARTICIPACOES LTDA

ADVOGADO: RENATA MOLISANI MONTEIRO

ADVOGADO: RENATO CURSAGE PEREIRA

ADVOGADO : EDSON LUIZ PIMENTA

ADVOGADO : RAFAEL VIEIRA FERNANDES

ADVOGADO : RAFAEL FABIANO SANTOS SILVA

ADVOGADO : JULIANA DE SOUZA FERREIRA

A G R A V A D O : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : LUIZ FERNANDO JUCA FILHO

#### DECISÃO

Trata-se de agravo de instrumento, com pedido de tutela antecipada, interposto por VDL PARTICIPAÇÕES LTDA, de decisão que, nos autos do Mandado de Segurança n. 19878-69.2012.4.01.38000 (19ª Vara/MG), indeferiu o pedido liminar para declarar o direito à certidão para regularização de obra, de forma a atestar a regularidade no recolhimento das obrigações previdenciárias, relativamente a imóvel de propriedade da agravante.

Em suas razões recursais, o agravante relata ter adquirido um galpão industrial, através da Carta de Arrematação do imóvel passada a seu favor, oriunda do leilão judicial realizado nos autos da Ação de Falência da Cia Industrial Belo Horizonte.

Para instruir o “processo de aprovação de crédito” consistente em “mútuo com garantia hipotecária”, formalizado junto ao Banco Industrial e Comercial S/A, a agravante necessita de apresentar a “certidão para regularização de obra”, atestando o cumprimento das obrigações previdenciárias relativas à construção do imóvel.

Informa que requereu junto à Delegacia da Receita Federal requerimento de referida certidão por decadência, apresentando documentação hábil a comprovar que “nos últimos cinco anos, a construção do imóvel não sofreu acréscimo ou reforma capaz de atrair a incidência das contribuições previdenciárias”.

Aduz que, até esse momento, não havia procedido a Administração à formalização de qualquer lançamento de débitos previdenciários relacionados ao imóvel em questão.

Contudo, aduz que a emissão da certidão foi condicionada a recolhimento de contribuição previdenciária apurada por aferição indireta, nos termos contidos no Aviso de Regularização de Obra - ARO.

Esclarece que “este suposto débito, que sequer foi objeto de lançamento por parte da autoridade competente, encontrando-se ainda pendente de constituição, está sendo apontado como óbice à emissão de certidão de regularidade fiscal da obra em referência, em nítida afronta aos artigos 142 e 201 do CTN”.

Argúi que embora tenha apresentado os documentos exigidos no art. 390 da IN 971/2009-RFB, a Administração se valeu de um único documento para indeferir seu pedido, embora referido documento divirja de todo o conjunto probatório apresentado pela agravante no qual se verificava que a área construída no imóvel arrematado continua a mesma até a atualidade.

Sustenta, em resumo, que não há crédito tributário regularmente constituído por lançamento, inexistindo, em consequência, óbice à emissão da pretendida certidão, não podendo o Aviso de Regularização de Obra - ARO se legitimar em lançamento de crédito fiscal, vez que emitido unilateralmente pela administração e desprovido da observância aos princípios do devido processo legal e do contraditório.

Ressalta, também, que a “cobrança de contribuições previdenciárias através de ARO mitiga o direito de defesa do contribuinte porque, neste procedimento, não há previsão para interposição de impugnação ou recurso administrativo, cujo efeito é a suspensão de sua exigibilidade até validação da exigência fiscal”.

Decido.

Vislumbro, em juízo de mera delibação, relevância nos fundamentos apresentados pela agravante a justificar a atribuição de imediato efeito suspensivo ao recurso.

O entendimento pacífico na jurisprudência é o de que, enquanto não estiver regularmente constituído o crédito tributário, não pode a Administração se negar a expedir CND.

No caso, se há prova de que a agravante efetivou alguma alteração na área construída, deve a agravada proceder ao regular lançamento do crédito tributário e, com isso, obstar a expedição de CND, dado que Aviso de Regularização de Obra – ARO não pode ser usado como procedimento adequado para configurar a existência de débito pela agravante.

Nesse sentido:

## JURISPRUDÊNCIA

PROCESSUAL CIVIL. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DO ACÓRDÃO RECORRIDO. SÚMULA 126/STJ. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 07/STJ. 1. O Tribunal a quo rejeitou a equiparação do Aviso de Regularização de Obra-ARO a um regular lançamento de crédito fiscal, sob o argumento de que ficaria configurada infringência aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, de maneira que a falta de interposição de recurso extraordinário atrai a aplicação direta do óbice contido na Súmula 126/STJ. 2. A tese articulada nas razões do especial pressupõe a análise do procedimento veiculado na Instrução Normativa do INSS nº 69/2002 - mormente o exame da natureza da Declaração e Informações sobre Obra-DISO e das hipóteses de emissão do Aviso de Regularização de Obra-ARO -, argumentos que não foram objeto de discussão na instância ordinária, o que configura ausência de prequestionamento. Incidência da Súmula 211/STJ. 3. As alegações desenvolvidas no apelo nobre passam, necessariamente, pela apreciação dos aspectos probatórios do Aviso de Regularização de Obra-ARO, pois seria indispensável o revolvimento de seus elementos fáticos para que fosse possível enquadrá-lo nas características defendidas pelo Fisco. Aplicação da Súmula 07/STJ. 4. Agravo regimental não provido.

(AGRESP 200600141033, CASTRO MEIRA, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:29/04/2009.)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL. MOROSIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PARA FISCALIZAR OBRA. DIREITO À OBTENÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. ART. 205 DO CTN. I - Prevê o parágrafo único do art. 205 do CTN que a Certidão Negativa de Débitos, para prova de quitação de tributo, será expedida no prazo de 10 dias, a contar da data do requerimento. II - Em sendo assim, uma vez apresentada pelo construtor a Declaração de Informação sobre Obra - DISO, para fim de obtenção da CND, deverá a Administração, dentro do prazo legal, proceder a fiscalização da obra declarada, quanto à regularidade dos recolhimentos das contribuições previdenciárias, não sendo plausível que, diante da demora injustificada do Poder Público, seja o contribuinte impedido de exercer as suas atividades. III - Apelação e remessa oficial desprovidas. Sentença confirmada.

(AMS 200735000041467, DESEMBARGADOR FEDERAL SOUZA PRUDENTE, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 DATA:29/04/2011 PAGINA:590.)

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. IN MPS/SRP Nº 03/2005 DO INSS. FISCALIZAÇÃO DE OBRA. DECURSO DE PRAZO. NA ESPÉCIE, MOROSIDADE DA ADMINISTRAÇÃO NÃO IMPUTADA AO IMPETRANTE. AVISO PARA REGULARIZAÇÃO DE OBRA EMITIDA PELO INSS. NÃO-EQUIVALÊNCIA A LANÇAMENTO APTO A CONSTITUIR CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXPEDIÇÃO DA CERTIDÃO DEVIDA. I - Apresentada pela recorrida a Declaração de Informação Sobre Obra - DISO, prevista na IN 03/2005 do INSS, para fim de obtenção de CND, a morosidade da administração em fiscalizar a obra declarada, quanto à regularidade fiscal das contribui-



ções previdenciárias, impede a regular realização dos negócios do contribuinte. II - Ademais, não pode haver equiparação do Aviso de Regularização de Obra - ARO, mero ato administrativo, emitido unilateralmente pelo INSS, ao regular lançamento de crédito fiscal, tendo em vista a infringência aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. III - Apelação e remessa oficial desprovidas. Sentença confirmada.

(AMS 200735000092655, Desembargador Federal Souza Prudente, TRF1 - Oitava Turma, e-DJF1 de 26/11/2010, p. 289.)

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AVISO PARA REGULARIZAÇÃO DE OBRA EMITIDA PELO INSS. NÃO-EQUIVALÊNCIA A LANÇAMENTO APTO A CONSTITUIR CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CRÉDITO AINDA NÃO CONSTITUÍDO. DECADÊNCIA RECONHECIDA. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. EXPEDIÇÃO DEVIDA. I - Não pode haver equiparação do Aviso de Regularização de Obra - ARO, mero ato administrativo, emitido unilateralmente pelo INSS, ao regular lançamento de crédito fiscal, tendo em vista a infringência aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. II - Na espécie, não tendo sido constituído regularmente o crédito exigido, com observância do procedimento legal, impõe-se o reconhecimento da decadência, fazendo jus os autores à expedição da CND pretendida. III - Apelação e remessa oficial desprovidas. Sentença confirmada.

(AC 200638050004111, Desembargador Federal Souza Prudente, TRF1 - Oitava Turma, e-DJF1 de 15/10/2010, p.507.)

TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. CONTRIBUIÇÕES AO INSS (OBRA). AUSÊNCIA DE CRÉDITO DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO. DECADÊNCIA. DIREITO À OBTENÇÃO. 1. “A mera alegação (genérica) de existência de irregularidades no preenchimento de Declaração e Informação sobre Obra - DISO - não justifica a omissão do INSS em analisar requerimento de CND. Ausente a indicação específica de existência de débito em nome da impetrante, não há fundamento para impedir que lhe seja expedida a CND intentada inicialmente”. (AMS 2001.38.00.006163-3/MG, Rel. Juiz Federal Rafael Paulo Soares Pinto (conv), Sétima Turma, DJ p.65 de 13/07/2007) 2. Ademais, trata-se de crédito relativo a contribuições de seguridade social, decorrente de obra de construção civil, já alcançada pela decadência, porquanto, decorrido prazo muito superior a dez anos da data da construção do imóvel. 3. Reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Nacional exigir qualquer tributo referente ao período da construção do imóvel em tela. 4. De qualquer forma, incide a teoria do fato consolidado, uma vez que “[...] a situação fática exauriente consolidada pelo tempo desde a liminar confirmada pela sentença e a temporal validade da certidão recomendam a confirmação do julgado” (AMS 2001.38.00.035976-8/MG, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Sétima Turma, e-DJF1 p.196 de 27/08/2010). No mesmo diapasão: AMS 0023654-24.2005.4.01.3800/MG, Rel. Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, Sétima Turma, e-DJF1 p.351 de 15/10/2010. 5. Apelação e remessa oficial, tida por interposta, não providas.

(AC 200438000242877, Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, TRF1 - Sétima Turma, e-DJF1 de 26/11/2010, p. 113.)

## JURISPRUDÊNCIA

PROCESSO CIVIL E ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. ATRASO NA EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL. MOTIVO DE “FORÇA MAIOR”. PREJUÍZO PARA O USUÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 5º, XXXIV, DA CF. 1. Não pode a Administração obstaculizar a expedição de CND, em razão de problemas internos (acúmulo de serviço e deficiência de servidores). 2. Na verdade, os interesses jurídicos e econômicos dos particulares devem ser protegidos, o que significa dizer que não pode o particular ser prejudicado por problemas internos dos órgãos públicos, conforme bem esclareceu a sentença monocrática. 3. Legitimidade da determinação judicial de expedição de certidão de regularidade fiscal e/ou o respectivo ARO-Aviso de Regularização de Obra, vez que se configura abusiva e injustificada a demora na sua realização, em face de problemas internos da Administração. 4. A sentença que conceder ou denegar a segurança está sujeita obrigatoriamente ao duplo grau de jurisdição, conforme art. 14 da Lei nº 12.016/2009. 5. Apelação e remessa oficial, tida por interposta, desprovidas.

(AC 200938000002157, Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, Trf1 - Sétima Turma, e-DJF1 de 09/04/2010, p.445.)

TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. CONTRIBUIÇÕES AO INSS (OBRA). AUSÊNCIA DE CRÉDITO DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO. DIREITO À OBTENÇÃO. 1. Ante a mera alegação de existência de irregularidades no preenchimento de Declaração e Informação sobre Obra - DISO, e ausente a indicação específica de existência de débito em nome da apelada, não há que se falar em negativa de expedição de CND. 2. Neste diapasão, “...Ainda que legítima a exigência de fiscalização prévia para expedir CND atinente a obras de construção civil (art. 38, caput, c/c art. 39 da IN INSS/DC n.º 18/2000), a autarquia deve obedecer ao prazo legal de 10 dias a contar do requerimento (art. 205, parágrafo único, do CTN) ou ao menos comprovar, se o caso, o início do procedimento de fiscalização (e eventual justa causa para sua demora)” (AMS 2001.38.00.002432-8/MG, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Sétima Turma, DJ p.85 de 22/06/2007). 3. Apelação e remessa oficial desprovidas.

(AMS 200138000024460, Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, TRF1 - Sétima Turma, e-DJF1 de 15/10/2010, p. 335.)

TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA. ART. 205 DO CTN. COFINS. CONSTRUÇÃO CIVIL. INSTRUÇÃO NORMATIVA 18/2000 DO INSS. 1. A garantia à obtenção de certidão para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal está prevista no art. 5º, XXXIV, b, da Constituição Federal/1988. O art. 205 do CTN prevê a expedição de Certidão Negativa de Débitos para prova de quitação de tributo, a qual será fornecida no prazo de 10 dias. 2. Apresentada pelo construtor a Declaração de Informação Sobre Obra - DISO, prevista na IN 18/2000 do INSS, para fim de obtenção de CND, a morosidade da administração em fiscalizar a obra declarada, quanto à regularidade fiscal das contribuições previdenciária, impede a regular realização dos negócios do contribuinte. 3. Apelação e remessa oficial a que se nega provimento.

(AMS 200138000051811, Desembargadora Federal Maria Do Carmo Cardoso, TRF1 - Oitava Turma, e-DJF1 de 18/12/2009, p. 1005.)

TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. CONTRIBUIÇÕES AO INSS (OBRA) AUSÊNCIA DE CRÉDITO DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO. DIREITO À OBTENÇÃO. 1. “A mera alegação (genérica) de existência de irregularidades no preenchimento de Declaração e Informação sobre Obra - DISO - não justifica a omissão do INSS em analisar requerimento de CND. Ausente a indicação específica de existência de débito em nome da impetrante, não há fundamento para impedir que lhe seja expedida a CND intentada inicialmente”. (AMS 2001.38.00.006163-3/MG, Rel. Juiz Federal Rafael Paulo Soares Pinto (conv), Sétima Turma, DJ p.65 de 13/07/2007) 2. Ademais, trata-se de crédito relativo à contribuições de seguridade social, decorrente de obra de construção civil, já alcançada pela decadência, porquanto, decorrido o prazo superior a dez anos da data em que nascida a respectiva obrigação. 3. Apelação e remessa oficial improvidas.

(AMS 200238030011149, Juiz Federal Itelmar Raydan Evangelista (Conv.), TRF1 - Sétima Turma, e-DJF1 de 30/04/2009, p. 695.)

PREVIDENCIÁRIO - CND: OMISSÃO DO INSS EM ANALISAR REQUERIMENTO - ALEGAÇÃO GENÉRICA DE IRREGULARIDADE NO PREENCHIMENTO DE DISO'S - APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL NÃO PROVIDAS. 1. A mera alegação (genérica) de existência de irregularidades no preenchimento de Declaração e Informação sobre Obra - DISO - não justifica a omissão do INSS em analisar requerimento de CND. 2. Ausente a indicação específica de existência de débito em nome da impetrante, não há fundamento para impedir que lhe seja expedida a CND intentada inicialmente. 3. Apelação e remessa oficial não providas. 4. Peças liberadas pelo Relator, em 05/06/2007, para publicação do acórdão.

(AMS 200138000061633, Juiz Federal Rafael Paulo Soares Pinto (Conv.), TRF1 - Sétima Turma, DJ de 13/07/2007, p. 65.)

MANDADO DE SEGURANÇA. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. ART. 205 DO CTN. AVISO PARA REGULARIZAÇÃO DE OBRA - ARO. 1. Somente o lançamento torna certo o dever jurídico tributário, bem como o liquida para que possa ser cobrado administrativamente ou através do Poder Judiciário pelo Executivo Fiscal. Antes do regular lançamento fiscal não há que se falar em recusa na expedição da CND. 2. Não havendo prova do lançamento da contribuição previdenciária referente à obra realizada pela impetrante, porquanto o Aviso para Regularização de Obra não equivale ao lançamento, deve ser expedida a Certidão Negativa de Débitos. 3. Matéria preliminar rejeitada e, no mérito, apelação e remessa oficial improvidas.

(AMS 00062367920014036121, Desembargador Federal Luiz Stefanini, TRF3 - Primeira Turma, DJF3 de 10/11/2008)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL. AVISO DE REGULARIZAÇÃO DE OBRA. LANÇAMENTO. FATO SUPERVENIENTE. ART.

## JURISPRUDÊNCIA

462 DO CPC. 1. A certidão negativa de débito - CND e a certidão positiva com efeitos de negativa - CPD-EN têm por objeto atestar a regularidade contributiva do sujeito passivo tributário perante o Fisco. 2. O Aviso de Regularização de Obra - ARO não se configura documento bastante para a constituição do crédito tributário autorizando o lançamento. Precedentes desta Corte. 3. Havendo a regular constituição do crédito tributário, ainda que durante o curso do feito, não faz jus o contribuinte ao certificado de regularidade fiscal. 4. Consoante o disposto no artigo 462 do CPC, o julgador não só pode, mas deve conhecer de fato superveniente ao ajuizamento da ação. 5. Apelação desprovida.

(AC 200570000162759, Álvaro Eduardo Junqueira, TRF4 - Primeira Turma, D.E. de 27/04/2010.)

TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - AVISO DE REGULARIZAÇÃO DE OBRA (ARO) - CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. 1 - O Aviso para Regularização de Obra - ARO consiste em mero aviso de pagamento, não substituindo o lançamento de ofício. 2 - Inexistindo qualquer crédito do INSS, devidamente lançado, pendente de pagamento, a negativa da CND constitui violação a direito líquido e certo do contribuinte.

(AMS 200672150036562, Maria Helena Rau de Souza, TRF4 - Segunda Turma, DJ 23/08/2006, p. 1040.)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. ARO - AVISO DE REGULARIZAÇÃO DE OBRA. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO CONSTITUÍDO. - O contribuinte faz jus à certidão negativa de débito se inexistente crédito tributário regularmente constituído, sendo que a expedição do ARO (Aviso de Regularização de Obra) pela autarquia não substitui o lançamento.

(AMS 200570000319648, Marga Inge Barth Tessler, TRF4 - Segunda Turma, DJ de 09/08/2006, p. 648.)

CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. INEXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO. 1. Inexistindo crédito tributário constituído, a autoridade fiscal não pode negar o fornecimento de certidão negativa de débito. 2. *A DISO - Declaração e Informação sobre a Obra apenas indica as características da construção e os recolhimentos efetuados pelo contribuinte, sem declinar os valores que, ao final da obra, são devidos ao INSS. Não serve, pois, como lançamento, tanto que a autarquia efetua aferição indireta desses valores, por meio do Aviso para Regularização de Obra - ARO.*

(AMS 200470020049415, Dirceu de Almeida Soares, TRF4 - Segunda Turma, DJ de 17/08/2005, p. 573.)

INTERESSE DE AGIR. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRA. CONSTRUÇÃO. LANÇAMENTO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. CND. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. 1. A resistência do INSS, manifestada nas informações constantes do ARO juntado aos autos, no próprio agravo de instrumento e no agravo regimental interposto, por si só, já configura o interesse de agir do autor, decorrente da necessidade de obter por meio de processo judicial a proteção

do alegado direito subjetivo, ainda que inexistia pedido e negativa na via administrativa. 2. A recusa fiscal em fornecer Certidão Negativa de Débito em favor do contribuinte somente é tutelada juridicamente quando há crédito definitivamente constituído, cuja exigibilidade não está suspensa, na forma do disposto no art. 151 do CTN. 3. O Aviso para Regularização de Obra é ato administrativo, emitido unilateralmente, que indica o valor a ser recolhido a título de contribuições previdenciárias para fins de regularização da obra, apurada pelo fisco sem que tenha sido oportunizada ao contribuinte qualquer defesa ou impugnação, não podendo ser considerado como lançamento. 4. Equipará-lo ao lançamento, atribuindo-lhe eficácia constitutiva de crédito tributário, representaria afronta ao princípio do contraditório e da ampla defesa, assegurados constitucionalmente no processo administrativo fiscal. 5. As contribuições previdenciárias estão sujeitas ao lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN. Se o contribuinte não fizer a declaração, nem proceder a qualquer recolhimento, ou se o fizer com insuficiência, cabe à autoridade administrativa promover o lançamento de ofício do que julgar devido (art. 149, V, do CTN). 6. Não pode ser considerada a data de emissão do habite-se como termo inicial do prazo decadencial, por mais que tenha sido esse o momento em que a municipalidade e o fisco tenham tomado conhecimento da obra. Tal entendimento conduziria à insegurança, o que os institutos de prescrição e decadência pretendem evitar. 7. O INSS tem poder de fiscalização, sendo responsável por autuar o contribuinte que se omite, na forma do artigo 149 do CTN. Deve ser considerado como termo inicial do prazo decadencial a data da conclusão da obra, ocasião em que as contribuições são todas devidas. 8. A mera afirmação do autor, desacompanhada de qualquer prova, de que a obra foi concluída em 1996, não tem o condão de provar a decadência do débito.

(AG 200504010173363, Dirceu de Almeida Soares, TRF4 - Segunda Turma, DJ 13/07/2005, p. 361.)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CND. AVISO PARA A REGULARIZAÇÃO DE OBRA (ARO). INEXISTÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXPEDIÇÃO DA CND. DIREITO DO CONTRIBUINTE. ILEGALIDADE DA RECUSA. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA. 1 - Versa a presente demanda sobre a possibilidade de expedição de Certidão Negativa de

Débito, tendo em vista a inexistência de crédito tributário devidamente constituído. 2 - A certidão negativa de débito, em Direito Tributário, é o meio pelo qual se prova a quitação de determinado tributo, é o documento que busca informar a real situação fiscal do contribuinte e deve espelhar a realidade do fato certificado. Por outro lado, a expedição deste documento, a quem efetivamente não esteja quite com a Fazenda Nacional, caracteriza falsa declaração sobre fato juridicamente relevante 3 - A impetrante requer a expedição de CND ou CPD-EN em relação à obra de recuperação CEI nº 38.660.01289/72, sob pena de multa diária, argumentando que o aviso para a regularização de obras não tem o condão de constituir o crédito tributário. 4 - O Aviso de Regularização de Obra (ARO) constitui mera comunicação para pagamento e não substitui o lançamento tributário, conforme vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça. 5 - Resta consolidado, na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o entendimento de que somente a existência de crédito tributário devidamente constituído justifica a

## JURISPRUDÊNCIA

negativa do fornecimento de certidão negativa de débito. 6 - É direito do contribuinte a expedição da certidão negativa de débito enquanto não constituído definitivamente o crédito tributário. 7 - Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial improvidas.

(AC 200885010000565, Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira, TRF5 - Primeira Turma, DJE de 06/11/2009 – p. 220.)

PARCELAMENTO DA LEI 10.684/2003 (PAES) A ABRANGER CRÉDITOS ORIUNDOS DE OBRA ENCERRADA MUITO TEMPO ANTES DO PRAZO MÁXIMO DE VENCIMENTO AOS TRIBUTOS BENEFICIADOS - EXIGÊNCIAS INSTRUMENTAIS SOBRE O CONTRIBUINTE (ARO E DISO) NÃO POSITIVADAS PELO LEGISLADOR, COMO DE RIGOR SE A TANTO O DESEJASSE CONDICIONAR - ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA QUE OBEDECIDA NA POSTULAÇÃO PARCELADORA - PROCEDÊNCIA AO PEDIDO CONTRIBUINTE - PROVIMENTO AO APELO PARTICULAR 1 - Naufraga a tese fazendária em pauta, de conseguinte sem sucesso o r. convencimento sentenciador, vênias todas, ao condicionarem - como se possível fosse - o surgimento do crédito, artigo 150, CTN, a condutas humanas contribuintes de fazer neste ou naquele sentido : ora, referido instituto, como consagrado, aflui ao mundo jurídico já com a data do fato em concreto, ocorrido no mundo fenomênico, como na espécie a execução da obra de construção civil em questão, encerrada aliás em abril/2002. 2 - Em outro dizer, vencidos, porque existentes, até então e para trás os créditos tributários em foco, logo se amoldam ao figurino parcelador do artigo 5º, da Lei 10.684/2003, ao encontro aliás da própria normação do Executivo, especificamente o § 3º do artigo 2º IN/INSS 93/2003, in verbis, a qual, por coerência, explícita abranger referida moratória evidentemente débitos constituídos ou não, até porque de índole manifestamente declaratória sua formalização. 3 - Desejasse o legislador vincular o desfrute ao benefício em questão a condutas outras, por parte do devedor, por imperativo de observância à estrita legalidade tributária, artigo 97, VI, CTN, e § 6º do artigo 150, Lei Maior, assim o teria expressamente positivado no Diploma em questão, o que não o fez, por cristalino, de conseguinte albergando de inteira razão a irresignação do particular em pauta. 4 - Prospera o fundamento da insurgência contribuinte em questão, pois vencidos os créditos em cume dentro do lapso temporal em lei estatuído, para a fruição parceladora em tela: de rigor, por decorrência, a procedência ao pedido, para o fim de se garantir ao autor o direito de usufruir do PAES, nos termos do cenário aqui em desfile. Precedente. 5 - Provimento à apelação, reformada a r. sentença, para julgamento de procedência ao pedido, a fim de garantir ao autor o direito de efetuar o pagamento do seu débito junto ao PAES, consoante o cenário apresentado, invertida a verba sucumbencial antes arbitrada (valor dado à causa R\$ 11.958,35).

(AC 00058258520044036103, Juiz Convocado Silva Neto, TRF3 - Segunda Turma, e-DJF3 Judicial 1 de 19/08/2010, p. 328)

TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. AVISO DE REGULAZÃO DE OBRA. LANÇAMENTO FISCAL. 1. Se o INSS não concorda com os recolhimentos informados pelo contribuinte na Declaração e Informação sobre Obra

(DISO), deve constituir o crédito tributário mediante lançamento formal, não se apresentando para esse fim o Aviso para Regularização de Obra (ARO), visto que não resulta de ação fiscal. 2. A jurisprudência é uníssona no sentido de que o ARO não se equipara ao lançamento, não justificando a negativa do certificado de regularidade fiscal. 3. No caso, quando prolatada a sentença, o crédito tributário já estava constituído regularmente, não havendo direito à expedição de certificado de regularidade fiscal.

(AMS 200470090034279, Joel Ilan Paciornik, TRF4 - Primeira Turma, DJ 30/08/2006, p. 360.)

**CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. INEXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO.** 1. Inexistindo crédito tributário constituído, a autoridade fiscal não pode negar o fornecimento de certidão negativa de débito. 2. A DISO - Declaração e Informação sobre a Obra apenas indica as características da construção e os recolhimentos efetuados pelo contribuinte, sem declinar os valores que, ao final da obra, são devidos ao INSS. Não serve, pois, como lançamento, tanto que a autarquia efetua aferição indireta desses valores, por meio do Aviso para Regularização de Obra - ARO.

(AMS 200470020049415, Dirceu de Almeida Soares, TRF4 - Segunda Turma, DJ de 17/08/2005, p. 573.)

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. CUB. ARO AVISO DE REGULARIZAÇÃO DE OBRA. LDC LANÇAMENTO DE DÉBITO CONFESSADO.** 1. O ARO - Aviso de Regularização de Obra não se constitui em lançamento de que trata o art. 142 do CTN face sua unilateralidade. 2. Simples alegações desacompanhadas de elementos convincentes de provas não elidem a presunção de certeza e liquidez detidas por lançamento de débito confessado (LDC) pelo próprio contribuinte. 3. Não merecendo fé as informações prestadas pelo contribuinte através da DISO - Declaração de Informações sobre Obra, cabível a utilização do método de aferição indireta da base de cálculo da contribuição previdenciária devida. 4. O arbitramento faz-se também possível quando a escrita contábil da obra não apresente regularidade que permita a apuração do débito fiscal com base em dados seguros. A jurisprudência pátria é uníssona quanto à possibilidade de aplicação do CUB como base para o arbitramento da mão-de-obra utilizada na construção civil. Caso em que a contabilidade não foi apresentada e, instado a produzir prova, quedou-se o contribuinte silente.

(AC 200170000118856, Alcides Vettorazzi, TRF4 - Segunda Turma, DJ de 02/07/2003, p. 537.)

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. EMISSÃO.** - A DISO (Declaração e Informações sobre Obra) não substitui o lançamento de ofício a ser realizado pela autoridade competente. “Estando as contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, se o contribuinte não fizer qualquer recolhimento, ou se o fizer com insuficiência, caberá à autoridade administrativa promover o lançamento de ofício do que julgar devido. Só assim haverá crédito

## JURISPRUDÊNCIA

tributário autorizador da negativa de certidão, pois o crédito tributário só nasce com o lançamento. 3. Não existindo crédito tributário regularmente constituído pelo lançamento, e, desta forma sendo inexigível seu adimplemento por parte do contribuinte, este tem direito à certidão negativa de débito prevista pelo art. 205 do CTN”.

(APELREEX 200870090010207, JOEL ILAN PACIORNIK, TRF4 - PRIMEIRA TURMA, 28/04/2009).

- No caso dos autos, não há crédito tributário regularmente constituído, pois, na DISO (Declaração e Informações sobre Obra), constante às fls. 62/69, não foi declarado, sequer, qualquer valor a ser recolhido. - Apelação e Remessa Oficial não providas. (APELREEX 200782010007100, Desembargador Federal Francisco Barros Dias, TRF5 - Segunda Turma, DJE de 27/05/2010, p. 409.)

Assim sendo, *defiro o pedido de efeito suspensivo* para que seja determinada a expedição de CND, caso ainda não tenha sido efetivado o lançamento do crédito tributário e se outros óbices não existirem que os discutidos no presente recurso.

Comunique-se, com urgência, ao juízo de origem.

Intime-se o(a) agravado(a) para resposta (CPC, art. 527, V).

Publique-se. Intime-se.

Brasília, 9 de janeiro de 2013.

Juiz Federal Clodomir Sebastião Reis

relator convocado.

(Decisão monocrática publicada no e-DJF1 nº 15/2013, disponibilização 21.01.2013, publicação 22.01.2013, pp. 246/249).

**RENÚNCIA AO DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDA A AÇÃO. DIFERENÇA ENTRE RENÚNCIA E DESISTÊNCIA DA AÇÃO. DIREITO QUE PODE SER EXERCIDO A QUALQUER TEMPO.**

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0026262-64.2001.4.03.6100/SP  
2001.61.00.012706-6/SP

APELADO : SANOFI AVENTIS FARMACEUTICA LTDA

ADVOGADO : LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA

: VIRGINIA CORREIA RABELO TAVARES

REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 13 VARA SAO PAULO Sec Jud SP



### Decisão

Agravo regimental interposto por Sanofi - Aventis Farmacêutica Ltda. (fls. 331/335) contra decisão que reconsiderou *decisum* anterior, recebeu a renúncia ao direito sobre que se funda ação como desistência de eventuais recursos e determinou a certificação do trânsito em julgado e o retorno dos autos à vara de origem (fl. 327).

Alega-se:

- a) juntou aos autos termo de adesão à anistia noticiada (fl. 222);
- b) o Ministério Público Federal e a União concordaram com a renúncia, o que significa que a lide está encerrada;
- c) referido pedido pode ser formulado a qualquer tempo;
- d) as medidas provisórias enquanto válidas, vigentes e eficazes, são aptas a regular as condutas e produzir efeitos, ainda que não editado o decreto legislativo disposto no artigo 62, §§ 3º e 11º, da Constituição Federal;
- e) a agravante aderiu ao parcelamento veiculado pela Medida Provisória nº 303/2006 durante sua subsistência no ordenamento jurídico.

Opostos embargos de declaração (fls. 336/337), foram rejeitados (fl. 358). Manejado recurso especial (fls. 339/356), está pendente de análise.

É o relatório.

### Decido.

A decisão agravada está assim redigida (fl. 327):

*Vistos, etc.*

*Fls. 261/320 e 322/324:*

*1. À distribuição para registro e autuação, tendo em vista a atual denominação social da Apelada.*

*2. Chamo o feito à ordem.*

*É de ser reconsiderada a decisão de fls. 248, tendo em vista que a competência é a medida da jurisdição exaurida com o julgamento à fls. 202 e prolação dos V. Acórdãos de fls. 208 e 230 (dos Embargos de Declaração).*

*Nesse sentido:*

*“PROCESSO CIVIL - PEDIDO DE DESISTÊNCIA DA AÇÃO - FORMULADO APÓS A PROLAÇÃO DA SENTENÇA - IMPOSSIBILIDADE - DISTINÇÃO DOS INSTITUTOS: DESISTÊNCIA DO RECURSO E RENÚNCIA (Rel. Min. Eliana Calmon RE 555.139 CE (200/0099259-3), J. 12.05.2005, DJ 13.06.2005”.*

*Considerando-se, todavia, a adesão ao parcelamento previsto no art. 9º da MP 303/2006, e a circunstância de que tal ato importa em inequívoca confissão de débito tributário, aprecio o pedido como desistência de eventuais recursos cabíveis.*

## JURISPRUDÊNCIA

*Por pertinente, a Medida Provisória perdeu sua eficácia, ademais, restou incomprovada a aludida adesão, em que pese os depósitos, cópias de fls. 235/236, não consta o termo de adesão.*

Despiciendo explicitar o afastamento da condenação, inexistente em sede de writ, ex-vi de Lei e Súmulas do STF e STJ.

Pelo exposto, certifique-se o trânsito em julgado dos V. Acórdãos, encaminhando-se após, à Vara de origem, dando-se baixa na distribuição.

Assiste razão à agravante, visto que a renúncia ao direito a que se funda a ação é ato unilateral, que independe da anuência da parte adversa e pode ser requerida a qualquer tempo e grau de jurisdição, até o trânsito em julgado da sentença. Neste sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DECLARATÓRIOS NO RECURSO ESPECIAL. DESISTÊNCIA DO MANDADO DE SEGURANÇA E RENÚNCIA AO DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDA A AÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. EXTINÇÃO DO PROCESSO, COM RESOLUÇÃO DO MÉRITO, NOS TERMOS DO ART. 269, V, DO CPC.*

*1. Conforme consignado pela Primeira Turma, por ocasião do julgamento do AgRg no EDcl no REsp 422.734/GO, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, “a renúncia ao direito a que se funda a ação é ato unilateral, que independe da anuência da parte adversa e pode ser requerida a qualquer tempo e grau de jurisdição até o trânsito em julgado da sentença” (DJ de 28.10.2003, p. 192; grifou-se).*

*2. A Quarta Turma, ao julgar o REsp 296.836/RJ (Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, DJ de 7.5.2001, p. 152), decidiu ser possível à Corte de apelação, em sede de embargos declaratórios, homologar transação superveniente ao julgamento do recurso de apelação. O mesmo raciocínio aplica-se para possibilitar a homologação, em sede de embargos declaratórios, da renúncia superveniente à interposição do recurso especial.*

*3. No caso concreto, embora a desistência do mandado de segurança e a renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação tenham sido protocoladas no primeiro grau de jurisdição e antes do julgamento do recurso especial, somente vieram a ser comunicadas a esta Corte depois de julgado o mencionado recurso, todavia, antes do trânsito em julgado do respectivo acórdão.*

*4. Embargos declaratórios acolhidos para extinguir o processo, com resolução do mérito, nos termos do art. 269, V, do Código de Processo Civil, em razão da renúncia da impetrante ao direito sobre o qual se funda o mandado de segurança, sem condenação em honorários advocatícios (art. 25 da Lei n. 12.016/2009). Grifei (EDcl no REsp 1176970/SC, Segunda Turma, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 01.12.2011, DJe 09/12/2011)*

Dessa forma, reconsidero a decisão agravada (fl. 327) e passo à análise do pedido de homologação.

Trata-se de renúncia ao direito sobre que se funda a ação apresentada por Sanofi - Aventis Farmacêutica Ltda., à vista da adesão ao programa de parcelamento da Medida Provisória nº 303/2006 (fls. 137/139 e 232/234).

A advogada signatária do pedido tem poderes específicos, de acordo com a procuração juntada aos autos (fl. 140).

Ante o exposto, reconsidero a decisão de fl. 327 e homologo a renúncia ao direito sobre que se funda a ação para extingui-la com resolução de mérito, nos termos do artigo 269, inciso V, do Código de Processo Civil.

Sem condenação ao pagamento de honorários advocatícios, *ex vi* do disposto nas Súmulas 105 do Superior Tribunal de Justiça e 512 do Supremo Tribunal Federal.

Intime-se.

São Paulo, 29 de janeiro de 2013.

Simone Schroder Ribeiro

Juíza Federal Convocada

(Decisão monocrática publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 07.02.2013, pp. 682/683).

**EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DE VEÍCULOS POR PENHORA EM DINHEIRO. IMPOSSIBILIDADE. SITUAÇÃO CONCRETA.**

AGTR - 130933/SE - 0001669-58.2013.4.05.0000

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL MARCELO NAVARRO RIBEIRO DANTAS

ORIGEM : 4ª Vara Federal de Sergipe (Privativa de Execuções Fiscais)

AGRTE : VIAÇÃO CIDADE JARDIM LTDA

ADV/PROC : FÁBIO JOSÉ DE OLIVEIRA OZÓRIO e outros

AGRDO : FAZENDA NACIONAL

DECISÃO

O caso é de agravo de instrumento aviado por VIAÇÃO CIDADE JARDIM LTDA em face da decisão da lavra da douta Juíza Federal da 4ª Vara da Seção Judiciária de Sergipe que, nos autos da execução fiscal de origem, indeferiu o pedido de substituição dos bens penhorados.

Pois bem.

Pelo que se depreende dos autos, empresa executada requereu a substituição dos bens penhorados - 10 ônibus - de sua propriedade por cota equivalente a 10% (dez por cento) de seu faturamento mensal.

## JURISPRUDÊNCIA

A Fazenda Nacional, ouvida, não concordou com a substituição, sob o pálio de que a penhora sobre o aludido percentual de faturamento é irrisória em relação ao valor da dívida cobrada.

Embora a jurisprudência venha equiparando a penhora sobre o faturamento da empresa a dinheiro - bem preferencial na ordem legal -, é necessário o exame de cada caso concreto.

Na espécie, a magistrada esclareceu que a situação financeira da empresa, que é inadimplente do parcelamento especial da Lei 11.941/09, revelaria a temeridade da substituição requerida.

Destarte, a falta de estabilidade financeira da empresa pode, acaso deferida a substituição, representar sério risco de frustração do direito do credor.

De outra banda, não há risco de dano iminente. Não há data marcada para o leilão e, quando designada, deverá ser precedida a hasta pública da reavaliação dos bens.

Diante disso, INDEFIRO o pedido de tutela liminar de efeito suspensivo.

Intime-se para resposta.

Publique-se.

Recife, 25 de fevereiro de 2013.

Desembargador Federal MARCELO NAVARRO

RELATOR

(Ementa publicada no DJe TRF5 37/2013, disponibilização 26.02.2013, p. 224).

### **CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO – SAT. LEI Nº 10.666/2003. DELEGAÇÃO DE FIXAÇÃO DE CRITÉRIOS TRIBUTÁRIOS PARA DECRETO. CONSTITUCIONALIDADE.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 678.672

ORIGEM :AC - 50004036620104047215 - TRIBUNAL REGIONAL

FEDERAL DA 4ª REGIÃO

PROCED. :SANTA CATARINA

RELATORA :MIN. CÁRMEN LÚCIA

RECTE.(S) :FÁBRICA DE TECIDOS CARLOS RENAUX S/A

ADV.(A/S) :RENATO FLESCHE E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :UNIÃO

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

## DECISÃO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. 1. CONTRIBUIÇÃO AO SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO – SAT: CONSTITUCIONALIDADE. 2. ALEGADO CONFLITO ENTRE A LEI INSTITUIDORA DA CONTRIBUIÇÃO E OS DECRETOS REGULAMENTADORES. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. PRECEDENTES. RECURSO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO.

### Relatório

1. Recurso extraordinário interposto com base no art. 102, inc. III, alínea a, da Constituição da República contra o seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO SAT. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA CONFORME O FAP. DELEGAÇÃO AO EXECUTIVO. AUSÊNCIA DE AFRONTA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. A regulamentação da metodologia do FAP por meio dos Decretos 6.042/07 e 6.957/09 não implica afronta ao princípio da legalidade insculpido no artigo 150, inciso I, da CF, pois as disposições essenciais à cobrança da contribuição ao SAT se encontram delineadas nas Leis 8.212/91 e 10.666/03. A disposição acerca da flexibilização das alíquotas, que garante a aplicação prática dos fatores de redução (50%) e de majoração (100%), não consubstancia extrapolamento das disposições legais contidas na Lei 10.666/03” (doc. 8).

2. A Recorrente alega que o Tribunal de origem teria contrariado os arts. 5º, inc. II, 150, inc. I, e 195 da Constituição da República.

Sustenta que “o art. 195 da CF/88, que é o basilar da contribuição prevista no art. 22, inciso II da Lei n. 8.212/91 e art. 10 da Lei n. 10.666/03, em momento algum traz a possibilidade de alterar alíquotas através de atos infralegais, como é o caso de regulamentos, resoluções, portarias. A ressalva esta prevista no par. 9º do mesmo artigo, permitindo alíquotas diferenciadas, em decorrência da atividade econômica ou utilização intensiva de mão-de-obra” (fl. 13, doc. 16).

Salienta que “a Lei n. 10.666/03, lei ordinária, ao delegar fixação da alíquota à uma fórmula variável de empresa para empresa, fixando apenas parâmetros mínimos e máximos, ou seja, de 0,5% a 6%, determinando que a referida imposição tributária decorra de ato da administração pública, e não do legislativo, a partir de conceitos jurídicos extremamente abertos, conferindo ao fisco federal o poder de aumentar um tributo, resultou na violação ao art. 150, I da CF/88” (fl. 16, doc. 16).

Examinados os elementos havidos no processo, DECIDO.

3. Razão jurídica não assiste à Recorrente.

## JURISPRUDÊNCIA

4. O Supremo Tribunal Federal assentou a constitucionalidade da contribuição social destinada ao custeio do Seguro de Acidente do Trabalho – SAT, atualmente denominado Riscos Ambientais do Trabalho – RAT, bem como a sua regulamentação pela Lei n. 10.666/2003 e pelo Decreto n. 3.048/1999.

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 343.446, o Plenário deste Supremo Tribunal decidiu que “o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau de risco leve, médio e grave’, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV.” Assentou também que eventual conflito entre a lei instituidora da contribuição do Seguro de Acidente do Trabalho – SAT e os decretos que a regulamentaram é questão de natureza infraconstitucional, insuscetível de ser apreciado em recurso extraordinário. Nesse sentido:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido” (RE 343.446, Rel. Min. Carlos Velloso, Plenário, DJe DJ 4.4.2003, grifos nossos).

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO – SAT. A teor do que decidido no Recurso Extraordinário n. 343.446-2/SC e reafirmado no Recurso Extraordinário n. 684.291/PR, paradigma submetido à sistemática da repercussão geral, tem-se a constitucionalidade da cobrança do Seguro de Acidente do Trabalho.

AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL – MULTA.

Se o agravo é manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil, arcando a parte com o ônus decorrente da litigância de má-fé” (AI 620.978-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 4.9.2012, grifos nossos).

“Agravamento regimental no agravo de instrumento. Contribuição ao Seguro Acidente do Trabalho (SAT). Constitucionalidade. Precedentes. 1. O Pleno deste Supremo Tribunal Federal, na ocasião do julgamento do RE n. 343.446/SC, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 4/4/03, afirmou a constitucionalidade da contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT). 2. Agravo regimental não provido, com aplicação da multa prevista no artigo 557, § 2º, do Código de Processo Civil” (AI 654.716-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 29.3.2011).

“A decisão agravada fundou-se em precedente do Plenário que resolveu a controvérsia referente à cobrança da contribuição para o custeio do SAT (RE 343.446). Nesse julgamento, afastou-se a alegação de ofensa ao princípio da legalidade, bem como se ressaltou que eventual conflito entre a lei instituidora da contribuição ao SAT e os decretos que a regulamentaram é questão de índole ordinária, insuscetível de apreciação em sede de apelo extremo. Precedentes. 3. Agravo regimental improvido” (AI 713.780-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe 25.6.2010, grifos nossos).

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT: CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. Imposição de multa de 5% do valor corrigido da causa. Aplicação do art. 557, § 2º, c/c arts. 14, inc. II e III, e 17, inc. VII, do Código de Processo Civil” (AI 624.516-AgR, de minha relatoria, Primeira Turma, DJe 26.6.2009).

Nada há, pois, a prover quanto às alegações da Recorrente.

5. Pelo exposto, nego seguimento ao recurso (art. 557, caput, do Código de Processo Civil e art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal).

Publique-se.

Brasília, 18 de março de 2013.

Ministra CÁRMEN LÚCIA

Relatora

(Decisão monocrática publicada no STF-DJe nº 56/2013, divulgação 22.03.2013, publicação 25.03.2013, pp. 82/83).

## **Ementas**

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO *IN NATURA*. NÃO-INCIDÊNCIA. DESNECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR – PAT.**

## JURISPRUDÊNCIA

Numeração Única: 11192020044014000

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO 2004.40.00.001118-0/PI

Processo na Origem: 200440000011180

RELATOR(A): JUIZ FEDERAL MARCIO LUIZ COELHO DE FREITAS (CONV.)

APELANTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : ERASMO DE SOUSA ASSIS

APELADO : COLONIAL ADMINISTRACAO E PARTICIPACAO LTDA

ADVOGADO : EDUARDO PORANGABA TEIXEIRA E OUTROS(AS)

REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 2A VARA - PI

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE CESTAS BÁSICAS FORNECIDAS AO TRABALHADOR. NÃO INCIDÊNCIA. EMPRESA NÃO INSCRITA NO PROGRAMA DE ATUALIZAÇÃO DO TRABALHADOR. IRRELEVÂNCIA.

1. Esta Corte Regional, seguindo orientação do Superior Tribunal de Justiça (Resp 1185685/SP), pacificou o entendimento de que não há incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação fornecido in natura, independente do fato de o empregador estar, ou não, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

2. “O auxílio-alimentação in natura não sofre a incidência de contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja ou não o contribuinte empregador inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Precedentes do STJ e desta Corte Federal” (AC 2005.38.01.006171-5/MG, Rel. Desembargador Federal Souza Prudente, Oitava Turma, eDJF1 p.654 de 13/01/2012).

3. Quanto às contribuições previdenciárias arrecadadas pelo INSS, é verdade que “a partir do julgamento do REsp 796.064/RJ, Rel. Min. Luiz Fux (DJe de 10.11.08), a eg. Primeira Seção consolidou o entendimento de que a compensação do indébito tributário, ainda que decorrente da declaração de inconstitucionalidade da exação, submete-se às limitações impostas pelas Leis 9.032/95 e 9.129 /95. Precedentes”. (AgRg nos EREsp 830.268/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, 1ª Seção, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010). Assim, quando do ajuizamento do presente writ, em 2004, a compensação pretendida estava sujeita à limitação de 30% (trinta por cento) do valor a ser recolhido a cada competência, a teor do que dispõe a Lei. 9.129/95.

4. Apelação e remessa necessária a que se nega provimento.

ACÓRDÃO



Decide a Primeira Turma Suplementar do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa necessária.

Brasília, 18 de dezembro de 2012.

Juiz Federal Marcio Luiz Coelho de Freitas

Relator Convocado

(Ementa publicada no e-DJF 1, disponibilização 10.01.2013, publicação 11.01.2013, pp. 1196).

**TAXA DE FISCALIZAÇÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA (CADE). EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA. REDUÇÃO DA MULTA PELO PAGAMENTO EM ATRASO.**

Única: 55294420054013400

APELAÇÃO CÍVEL 2005.34.00.005526-7/DF

Processo na Origem: 200534000055267

RELATOR(A) : JUIZ FEDERAL MARCIO LUIZ COÊLHO DE FREITAS (CONV.)

APELANTE : CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONOMICA - CADE

PROCURADOR : GEORGE MACEDO PEREIRA

APELADO : SVM PARTICIPACOES E EMPREENDIMENTOS LTDA

ADVOGADO : LIGIA REGINI DA SILVEIRA E OUTROS(AS)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TAXA PROCESSUAL DO CADE. EMPRESA DE TELEFONIA SUJEITA À FISCALIZAÇÃO PELA ANATEL. PARCELAS DESTINADAS À SAE E À SDE. EFETIVA ATUAÇÃO DESTES ÓRGÃOS NO PROCESSO DE ANÁLISE DO ATO DE CONCENTRAÇÃO. DESNECESSIDADE. ART. 7º da Lei 9.472/97.

1 A taxa processual do CADE, instituída pela Lei n. 9.781/99, com as alterações da Lei n. 10.149/2000, decorre do exercício, pelo CADE, do poder de polícia relativo ao exame do eventual potencial lesivo de ato de concentração.

2. “O valor da exigência, em quantia fixa e razoável, não caracteriza empecilho incontornável à obtenção do serviço, tanto mais diante do art. 4º, III, da Lei 9.781/99 que assegura isenção em prol daqueles que comprovarem estar destituídos de recursos financeiros. Precedentes desta Corte: AC 2002.34.00.007351-4/DF, Rel. Desembargador

## JURISPRUDÊNCIA

Federal Luciano Tolentino Amaral, e-DJF1 de 30/04/2009; AC 2002.34.00.000472-9/DF, Rel. Desembargador Federal Catão Alves, Juiz Federal Convocado Francisco Renato Codevila Pinheiro Filho, eDJF1 de 15/08/2008” (AC 2004.34.00.003286-2 / DF;Relator: JUIZ FEDERAL CARLOS EDUARDO CASTRO MARTINS; 7ª TURMA SUPLEMENTAR, Publicação:28/09/2012 e-DJF1 P. 836)

3. À luz da jurisprudência do STF, a cobrança de taxa em razão do poder de polícia pressupõe o efetivo exercício do poder de polícia por parte do órgão ou do aparato estatal, sendo certo que, uma vez existente a estrutura estatal destinada à fiscalização, presume-se sua utilização pelo poder público.

5. Do fato do art. 97 da lei 9472/97 prever que “dependerão de prévia aprovação da Agência a cisão, a fusão, a transformação, a incorporação, a redução do capital da empresa ou a transferência de seu controle societário.” não decorre que tal atribuição seja exercida pela Anatel com exclusividade, de tal sorte que não pudesse ser também exercida pelo SDE e pela SAE, até porque, a teor do disposto no parágrafo único do referido artigo, “a aprovação será concedida se a medida não for prejudicial à competição e não colocar em risco a execução do contrato, observado o disposto no art. 7º desta Lei.”

6. A teor do parágrafo 1º do art. 7º da lei 9.472/97, “Os atos envolvendo prestadora de serviço de telecomunicações, no regime público ou privado, que visem a qualquer forma de concentração econômica, inclusive mediante fusão ou incorporação de empresas, constituição de sociedade para exercer o controle de empresas ou qualquer forma de agrupamento societário, ficam submetidos aos controles, procedimentos e condicionamentos previstos nas normas gerais de proteção à ordem econômica.”

7. Ademais, o aumento da taxa processual não de R\$ 15.000,00 para R\$ 45.000,00 não pode ser entendido como criação de três taxas autônomas, mas configurou reajuste da taxa tendo em vista a análise do valor do custo dos serviços de fiscalização. A divisão do produto arrecadado, apesar de ter sido prevista pelo mesmo dispositivo legal, não altera o fato gerador da taxa, que continua sendo a apreciação, pelo CADE, do ato de concentração.

8. Apelação e remessa providas.

### ACÓRDÃO

Decide a Primeira Turma Suplementar do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação e à remessa.

Brasília, 18 de dezembro de 2012.

Juiz Federal Marcio Luiz Coelho de Freitas

Relator Convocado

(Ementa publicada no e-DJF 1, disponibilização 10.01.2013, publicação 11.01.2013, pp. 1196/1197).

**GREVE DO SERVIÇO PÚBLICO. ANVISA. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE DO SERVIÇO PÚBLICO.**

REOAC - 551211/CE - 0011596-32.2012.4.05.8100

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL MARCELO NAVARRO RIBEIRO DANTAS

ORIGEM : 4ª Vara Federal do Ceará

PARTE A : LOG-IN LOGÍSTICA INTERMODAL S/A

ADV/PROC : RONALD FARIAS DA ROCHA e outros

PARTE R : ANVISA - AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA

REPTE : PROCURADORIA REGIONAL FEDERAL - 5ª REGIÃO

REMTE : JUÍZO DA 4ª VARA FEDERAL DO CEARÁ (FORTALEZA)

EMENTA: ADMINISTRATIVO. CERTIFICADO DE LIVRE PRÁTICA. GREVE DA ANVISA. ATIVIDADE ESSENCIAL PRESTADA PELO ESTADO. PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE DO SERVIÇO PÚBLICO.

1. Remessa oficial em face de sentença que, confirmando liminar, deferiu a segurança para fins de emissão do Certificado de Livre Prática, de modo a assegurar operação de embarque e desembarque do navio “Frísia Wismar”, no Porto de Fortaleza, a despeito da greve de servidores da impetrada.

2. Necessidade da emissão do Certificado de Livre Prática, de modo a se permitir a movimentação e armazenamento de cargas acondicionadas em containers, ante o princípio da continuidade do serviço público. Precedentes desta Corte.

3. De outra banda, sem sentido a revogação de liminar e reforma de concessão da segurança em razão da presunção de que o navio atracou no Porto de Fortaleza a 02 de agosto de 2012. Situação fática consolidada.

4. Remessa oficial improvida.

**A C Ó R D Ã O**

Decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negar provimento à remessa oficial, nos termos do voto do relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes nos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Recife, 21 de fevereiro de 2012.

Desembargador Federal MARCELO NAVARRO

RELATOR

(Ementa publicada no DJe TRF5 37/2013, disponibilização 26.02.2013, p. 221).

**EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO.  
OCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.**

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0001396-70.2012.4.03.6111/SP  
2012.61.06.002687-2/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CECILIA MARCONDES

APELANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

APELADO : LAERTE TOGNOLI JUNIOR

ADVOGADO : JOSÉ MONTEIRO e outro

REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 2 VARA DE MARILIA Sec Jud SP

No. ORIG. : 00013967020124036111 2 Vr MARILIA/SP

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - REDIRECIONAMENTO DO FEITO. INÉRCIA CONFIGURADA. RECURSO DESPROVIDO.

1. Tem-se entendido que a citação dos corresponsáveis deve ser efetuada dentro do prazo de 05 (cinco) anos, contados da citação da empresa devedora. Precedentes: *RESP nº 1100777/RS / SC, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJE 04/05/2009; AgRg no REsp nº 734867 / SC, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJE 02/10/2008.*

2. O C. STJ e esta E. Turma de Julgamento têm manifestado entendimento no sentido da ressalva ao reconhecimento da prescrição intercorrente quando o decurso do prazo de cinco anos entre a citação do contribuinte e a do responsável tributário for consequência de mecanismos inerentes ao Judiciário, ou seja, quando não estiver caracterizada a desídia da parte exequente. Precedentes: *AGRESP 200802623780, Primeira Turma, Relator Ministro Francisco Falcão, DJE de 28/05/2009; AI 201003000041959, Terceira Turma, Relator Desembargador Carlos Muta, DJF3 CJ1 de 24/05/2010, p.388.*

3. No caso em tela, entretanto, não há como afastar a ocorrência da prescrição intercorrente, uma vez que, conforme assevera a própria apelante, o pedido de inclusão do sócio foi formulado no ano de 2008, muito depois de transcorrido cinco anos da data em que a sociedade executada foi citada (16/11/2000). Não há como afastar a desídia da exequente no feito, visto que no momento em que esta foi intimada do levantamento da penhora sobre o bem de propriedade da pessoa jurídica (09/2004 - fls. 104), a União já poderia diligenciar no sentido de requerer a inclusão do sócio no polo passivo da execução fiscal, no entanto, apesar de ter se manifestado várias vezes nos autos, a exequente deixou de atuar diligentemente e pleitear o redirecionamento da execução em momento

oportuno, vindo a fazê-lo somente em 12/12/2008 (fls. 108), depois de decorrido integralmente o prazo prescricional.

4. Configurada a inércia da exequente, elemento que deve estar presente juntamente com o transcurso do tempo para a declaração da prescrição intercorrente, não há como afastar a ocorrência de prescrição intercorrente com relação à embargante.

5. Apelação e remessa oficial a que se nega provimento.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 21 de fevereiro de 2013.

CECÍLIA MARCONDES

Desembargadora Federal Relatora

(Ementa publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 04.03.2013, pp. 502/503).

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NÃO-LOCALIZAÇÃO NO ENDEREÇO INDICADO PELO CONTRIBUINTE. CITAÇÃO POR EDITAL. VALIDADE.**

AGRAVO (REGIMENTAL/LEGAL) EM AI Nº 0029545-76.2012.4.03.0000/SP

RELATORA : Juíza Federal Convocada Simone Schroder Ribeiro

AGRAVANTE : RENATO PALADINO

ADVOGADO : RENATO PALADINO e outro

AGRAVADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : RAQUEL VIEIRA MENDES E LÍGIA SCAFF VIANNA

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 10 VARA DAS EXEC. FISCAIS SP

AGRAVADA : DECISÃO DE FOLHAS

PETIÇÃO : AG 2013003789

RECTE : RENATO PALADINO

No. ORIG. : 00011635920094036182 10F Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

## JURISPRUDÊNCIA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO. ARTIGO 557 DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. RAZÕES DISSOCIADAS. NÃO CONHECIMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INTIMAÇÃO. ENDEREÇO CADASTRADO NA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. EDITAL. POSSIBILIDADE. NULIDADE. NÃO VERIFICAÇÃO. CARÁTER INFRINGENTE. IMPOSSIBILIDADE.

- Não se conhece da questão relativa ao artigo 8º, inciso III, §1º, da Lei n.º 6.830/80, uma vez que não foram objeto da decisão de primeiro grau, das razões do agravo de instrumento e do *decisum* recorrido. Sob esse aspecto as razões recursais são dissociadas das da decisão impugnada, o que não se admite (REsp 879177/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 13/02/2007, DJ 26/02/2007, p. 564).

- As questões postas relativamente ao endereço para intimação dos atos do processo administrativo, que deve ser o informado pelo contribuinte à Secretaria da Receita Federal, sua realização por meio de edital (artigo 23 do Decreto nº 70.235/72), bem como a nulidade da certidão da dívida ativa e da execução fiscal (artigos 586 e 618 do CPC), foram analisadas na decisão recorrida, nos termos do artigo 557 do Código de Processo Civil.

- Inalterada a situação fática e devidamente enfrentadas as questões controvertidas e os argumentos deduzidos, a irrisignação de caráter infringente não merece provimento, o que justifica a manutenção da decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

- Recurso conhecido em parte e, na parte conhecida, desprovido.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, conhecer em parte do agravo e, na parte conhecida, negar-lhe provimento, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 28 de fevereiro de 2013.

Simone Schroder Ribeiro

Juíza Federal Convocada

(Ementa publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 15.03.2013, pp. 1106/1107).

**IPI. IMPORTAÇÃO DE BEM PARA USO DA PRÓPRIA SOCIEDADE CIVIL PRESTADORA DE SERVIÇOS. NÃO-INCIDÊNCIA.**

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 670.876

ORIGEM :AMS - 200870000100639 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

PROCED. :PARANÁ

RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

AGTE.(S) :UNIÃO

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

AGDO.(A/S) :SÃO LUCAS ECOMAX - CENTRO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM S/S LTDA

ADV.(A/S) :ROSELI CACHOEIRA SESTREM

Decisão: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Cármen Lúcia. 2ª Turma, 05.03.2013.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE BEM PARA USO PRÓPRIO POR NÃO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I – A exigência de IPI na importação de bem para uso próprio por pessoa não contribuinte do tributo implica violação ao princípio da não cumulatividade.

II – Agravo regimental improvido.

(Ementa publicada no STF-DJe nº 51/2013, divulgação 15.03.2013, publicação 18.03.2013, pp. 27).

**COFINS. ISENÇÃO PARA SOCIEDADE UNIPROFISSIONAIS. SUBSISTÊNCIA DO ART. 56 DA LEI Nº 9.430/96 FACE O ART. 6º, II, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. PLENÁRIO DO STF.**

AG.REG. NOS EMB.DIV. NO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 542.669

ORIGEM :AC - 200335000187226 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :GOIÁS

RELATOR :MIN. CELSO DE MELLO

AGTE.(S) :LABORATÓRIO ATALAIA S/C LTDA

ADV.(A/S) :DERCY BEZERRA LINO TOCANTINS E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) :UNIÃO

## JURISPRUDÊNCIA

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

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, negou provimento ao agravo regimental. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes.

Plenário, 06.03.2013.

EMENTA: EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA – PRESSUPOSTOS FORMAIS DE SUA UTILIZAÇÃO – JURISPRUDÊNCIA DO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL QUE SE FIRMOU EM SENTIDO OPOSTO AO DO ACÓRDÃO EMBARGADO – DIVERGÊNCIA DE TESES CONFIGURADA – SUBSISTÊNCIA JURÍDICA DO ART. 56 DA LEI Nº 9.430/96 EM FACE DO ART. 6º, INCISO II, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91 – QUESTÃO EXCLUSIVAMENTE CONSTITUCIONAL – INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 283/STF – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.

(Ementa publicada no STF-DJe nº 54/2013, divulgação 20.03.2013, publicação 21.03.2013, pp. 28).