

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
COORDENADOR

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO X - EDIÇÃO 38 - JUNHO 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 38 – Junho 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 ([mmmp@mpeditora.com.br](mailto:mmmp@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

### **ADOLPHO BERGAMINI**

Advogado, sócio-fundador do Bergamini Advogados Associados. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Pós-Graduado em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor convidado de Direito Tributário nos cursos de especialização da Escola Paulista de Direito (EPD), Escola Fazendária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (FAZESP), Fiscosoft, Faculdades Trevisan, FAAP, FUNDACE-FEA/USP e FUCAPE/ES. Ex-professor de Direito Tributário dos cursos de especialização da FECAP e Uniban. Membro do Comitê Técnico da Revista de Estudos Tributários da IOB e do Conselho Editorial da Revista de Estudos Aduaneiro, Marítimo e Portuário da IOB/IEM. Ex-coordenador da Subcomissão de Direito Tributário da Comissão dos Novos Advogados do IASP. Palestrante pela unidade de negócios Tax & Accounting da Thomson Reuters no Brasil (vertical Information/FISCOSOFT).

### **BERNARDO MOTTA MOREIRA**

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

### **FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA**

Advogada em São Paulo e Professora do Centro de Extensão Universitária.

### **IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

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

### **MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO**

Mestre em Direito pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET/SP. Presidente da APET/SP. Membro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo.

### **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.

### **RENATA CUNHA SANTOS PINHEIRO**

Advogada no Escritório Kohler & Mourão Advogados, formada pela Universidade Federal do Rio de Janeiro. Pós-graduanda em Direito Societário e Mercado de Capitais pela Fundação Getulio Vargas.

# SUMÁRIO

<b>ARTIGOS</b>	<b>11</b>
BREVES REFLEXÕES SOBRE O DIREITO DE DEFESA NOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS	13
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	
O CONCEITO DE INSUMOS APLICÁVEL AO CÁLCULO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS SEGUNDO O ENTENDIMENTO DO CARF	19
<i>Marcelo Magalhães Peixoto</i> <i>Adolpho Bergamini</i>	
1. Introdução	19
2. A contribuição ao PIS e a COFINS	20
3. Conclusão	50
A TRIBUTAÇÃO DO PIS E DA COFINS SOBRE INDENIZAÇÕES	53
<i>Maurício Pereira Faro</i> <i>Bernardo Motta Moreira</i>	
1. Introdução	53
2. Matriz constitucional e hipótese de incidência das contribuições para o financiamento da seguridade social	53
3. Conceito de indenização, espécies e a sua repercussão no patrimônio	58
4. Incidência do PIS e da COFINS sobre indenizações	60
5. A posição da Receita Federal do Brasil e o entendimento já manifestado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais	62
6. Conclusões	66
EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – NÃO APLICABILIDADE DO ART. 739-A, § 1º DO CPC	69
<i>Renata Cunha Santos Pinheiro</i>	
I. Introdução	69
II. Da especialidade da Lei de Execuções Fiscais	70

III. Da formação do título executivo do crédito tributário	76
IV. Dos princípios	78
V. Conclusão	83
PARECER – PGFN/CAT/Nº 1427/2011	85
<b>PARECER</b>	<b>95</b>
ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA SITUADOS EM DIFERENTES UNIDADES DA FEDERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, ART. 13, § 4º, I. CONCEITO DE VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE – PARECER.	97
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	
<i>Fátima Fernandes Rodrigues de Souza</i>	
<b>JURISPRUDÊNCIA</b>	<b>133</b>

## ARTIGOS



# BREVES REFLEXÕES SOBRE O DIREITO DE DEFESA NOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS

Ives Gandra da Silva Martins

## -I-

Tem-se discutido se poderia a autoridade julgadora administrativa (monocrática ou colegiada) dar provimento a impugnação ou recurso, por fundamento diverso do apresentado pelo contribuinte. Entendo que sim. A busca da verdade material é o principal desiderato do processo administrativo, ou seja, a perfeita aplicação da norma ao fato objetivo que dá ensejo ao lançamento de ofício.

É de se lembrar que já o Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade, tem, algumas vezes, considerando o dispositivo violado da lei suprema, dado provimento à ação, com base em outros fundamentos que não aqueles invocados pelo proponente da ação (um dos legitimados no art. 103 da CF)<sup>1</sup>.

Em uma de suas palestras, na abertura dos Simpósios de Direito Tributário, o Ministro Moreira Alves lembrou que, na ação direta de inconstitucionalidade, o dispositivo considerado inconstitucional deve ser conferido não só em face do alegado pelas partes, mas de toda a Constituição. Pela mesma razão o Ministro Sydney Sanches dizia, em uma palestra, que cabe ao relator e ao plenário estarem atentos, nas ADIs, a todos os dispositivos da Constituição, pois o vício de inconstitucionalidade

---

1. 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).

lidade afeta a lei suprema como um todo, independentemente de ferir expressamente este ou aquele dispositivo.

O mesmo ocorre no que concerne ao processo administrativo, em que a busca da verdade material deve estar acima de disposições de direito material ou processual. E, nesta busca, pode, à evidência, decidir-se por outro fundamento diverso daquele suscitado na impugnação, se beneficiando o contribuinte.

Se, todavia, fosse justificável decidir contra o contribuinte, por outros fundamentos, em observância do direito de defesa amplo, assegurado pela lei suprema (art. 5º inc. LV)<sup>2</sup>, haveria necessidade de abertura de todos os prazos de impugnação para que o contribuinte pudesse contestá-lo. De outra forma, a defesa resultaria cerceada, na medida em que o contribuinte não pode ser condenado por dispositivo contra o qual não se defendeu e fora até mesmo impedido de fazê-lo, uma vez tendo tomado conhecimento dele somente na condenação.

---

2. Pinto Ferreira lembra que:

“A ampla defesa deve ser assegurada aos litigantes tanto no processo judicial como no processo administrativo. O devido processo legal (due process of law) do direito norte-americano equivale à fórmula da ampla defesa. A Constituição Federal vigente usa as expressões devido processo legal e ampla defesa no art. 5º, respectivamente nos incisos LIV e LV.

As Constituições de 1891 (art. 72, § 16) e de 1946 aludem à “plena defesa”. A Constituição de 1934 (art. 113, n. 24) e a Lei Fundamental vigente usam a locução “ampla defesa”.

A Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948, art. XI, n. 1, assim se expressa: “Todo homem acusado de um ato delituoso tem o direito de ser presumido inocente até que a sua culpabilidade tenha sido provada de acordo com a lei, em julgamento público no qual lhe tenham sido asseguradas todas as garantias necessárias à sua defesa”.

A garantia da plena ou ampla defesa significa o mesmo que “due process of law”, como salientam os tratadistas, a exemplo de Mangoldt. Procede especialmente da Magna Carta de 1215” (*Comentários à Constituição Brasileira* 1º vol., Ed. Saraiva, 1989, São Paulo, p. 176).

**-II-**

Outra questão relacionada a esta primeira resumiria nos seguintes questionamentos:

- Até que ponto pode o julgador ajustar o lançamento? Pode manter o lançamento sob motivação diversa da constante no Termo de Verificação Fiscal? O erro na capitulação legal enseja sempre a nulidade do lançamento?

A meu ver, o julgador não pode ajustar o lançamento, senão para beneficiar o contribuinte, e se a fundamentação for diversa para condená-lo, abrindo prazo para nova defesa, em relação à parte modificada.

É que o direito de defesa pressupõe que ela seja exercida contra todos os elementos constantes do auto, a saber: fundamentação legal e fática.

Ora, se houver alteração na fundamentação, contra a qual não se defendeu o sujeito passivo, não houve impugnação, pois o novo fundamento terá surgido pela primeira vez na decisão. Não terá sido exercido o direito de defesa, e, à evidência, muito menos a ampla defesa a que fez menção a lei suprema (art. 5º inc. LV)<sup>3</sup>.

Pode ocorrer, todavia, que o sujeito passivo se defenda utilizando-se de disposição não constante do auto de infração, e vem o julgador a basear-se neste elemento de defesa para dar exegese diversa e condenar o sujeito passivo. Neste caso, não vejo por que anular a autuação, pois não deixou o sujeito passivo de defender-se contra o novo fundamento, por ele introduzido como elemento de impugnação e que o julgador, em exegese distinta, acolheu como fundamento real do lançamento.

---

3. Repito o inciso LV do artigo 5º da CF:

“LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; ...”.

Nesta hipótese, a meu ver, não há que se falar em cerceamento de defesa.

Fora esta hipótese, não há como manter-se decisão condenatória fundamentada em fato ou direito novos<sup>4</sup>.

É fundamental esclarecer que aspectos formais que não prejudicam nem a defesa, nem o julgamento não são suficientes para permitir a anulação do auto POR NÃO CONSTITUÍREM FUNDAMENTO DA DECISÃO. A não ser que tais aspectos suprimissem elementos essenciais, prazos ou direitos de defesa, hipótese em que os prazos deveriam ser devolvidos ao impugnante.

O erro na capitulação legal enseja sempre a nulidade de lançamento, a não ser que para impugnar a nova capitulação correta seja devolvido o prazo ao contribuinte, permitindo que se defenda.

---

4. Manoel Gonçalves Ferreira Filho ensina:

“O princípio do contraditório traz em si um dos aspectos da ampla defesa – livre debate e livre produção de provas. O texto, porém, volta à ampla defesa porque o direito de defesa é imprescindível para a segurança individual. É um dos meios essenciais para que cada um possa fazer valer sua inocência quando injustamente acusado. Segundo o texto em estudo, se assegura “ampla defesa”. Isto significa que o legislador está obrigado, ao regular o processo criminal, a respeitar três pontos: velar para que todo acusado tenha o seu defensor; zelar para que tenha ele pleno conhecimento da acusação e das provas que a alicerçam; e possam ser livremente debatidas essas provas ao mesmo tempo que se ofereçam outras (o contraditório propriamente). O primeiro ponto obriga o Estado a oferecer, ao acusado que não tenha recursos, advogado gratuito e a não permitir que se pratique ato processual sem a assistência de defensor. O segundo proscree os processos secretos que ensejam o arbítrio (cf. Barbalho, *Constituição Federal brasileira*, p. 436). O último propicia a crítica dos depoimentos e documentos, bem como dos eventuais exames periciais que apóiam a acusação. Igualmente confere à defesa recursos paralelos aos da acusação para o oferecimento de provas que infirmem o alegado contra o réu.

Pela Constituição, foi o princípio claramente estendido ao processo administrativo, evidentemente de natureza disciplinar. Em face do direito anterior, não era indiscutida essa extensão, todavia, como aponta Ada Pellegrini Grinover, havia jurisprudência que anulava processos administrativos em que não se deram condições de defesa ao acusado (grifos meus) (O processo em sua unidade — II, cit., p. 64-5)” (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. I, Ed. Saraiva, 2000, p. 66/7).

Em síntese, o direito de defesa AMPLA não é compatível com alteração de fundamentação em relação à qual não seja dada ao contribuinte oportunidade de defender-se, sendo a anulação e o reinício do prazo de defesa o caminho correto para dar continuidade ao processo<sup>5</sup>.

---

5. José Cretella Jr. ensina:

“A regra da ampla defesa abrange a regra do contraditório, completando-se os princípios que as informam e que se resumem ao postulado da liberdade integral do homem diante da prepotência do Estado” (*Comentários à Constituição de 1988*, Forense Universitária, 1989, p. 534).



# **O CONCEITO DE INSUMOS APLICÁVEL AO CÁLCULO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS SEGUNDO O ENTENDIMENTO DO CARF**

**Marcelo Magalhães Peixoto**

**Adolpho Bergamini**

## **1. Introdução**

O presente ensaio tem o objetivo de perquirir o conceito de insumos que deve ser aplicável à inteligência dos artigos 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, especialmente para se saber, afinal, quais são os insumos que conferem, ou não, ao contribuinte o direito de apropriar créditos de PIS e COFINS sobre suas respectivas aquisições.

Essa busca será levada a cabo por meio de um plano certo. Primeiro, serão expostos os meandros constitucionais do PIS e COFINS, em especial as modificações que as normas constitucionais que disciplinam as contribuições sofreram ao longo do tempo e como isso modificou seus regimes de apuração. Após apresentarmos o nosso entendimento quanto ao conceito de insumos aplicável ao cálculo do crédito de PIS e COFINS, seguido da explanação do posicionamento da Receita Federal ao longo do tempo, do antigo 2º Conselho de Contribuintes e, por fim, da atual jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Esclarecemos desde já que não serão abordados temas que não afetam as conclusões deste trabalho, como a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições pela Lei n. 9.718/98,

a instituição do regime não cumulativo por lei ordinária e não por lei complementar, entre outros.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passamos sem mais delongas ao exame do tema ao qual nos propusemos a enfrentar.

## **2. A contribuição ao PIS e a COFINS**

### **2.1. Do regime cumulativo ao não cumulativo**

Os artigos 149<sup>1</sup> e 195<sup>2</sup> da Constituição Federal conferiram à União a competência para instituir contribuições sociais.

---

1. Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

2. Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

Em relação à COFINS, tal competência foi exercida com a Lei

- 
- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
  - b) a receita ou o faturamento;
  - c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

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

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases 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.

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os

Complementar n. 70/91. Nesta legislação, a COFINS inicialmente era calculada pela alíquota de 2% sobre o “*faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza*”.

O PIS, por sua vez, já havia sido instituído pela Lei Complementar n. 7/70 e foi recepcionado pelo atual ordenamento por meio do artigo 239 da Constituição Federal. Naquele tempo, o PIS era calculado pela alíquota de 0,75% sobre o faturamento e, com a Lei n. 9.715/98, este percentual foi minorado a 0,65%.

Veio então a Lei n. 9.718/98, que alargou a base de cálculo de ambas as contribuições e aumentou a alíquota da COFINS de 2% para 3% (resultando na alíquota global de PIS e COFINS de 3,65%). Até então, a cobrança do PIS e da COFINS era cumulativa, em cascata, o que significa dizer que o contribuinte de cada etapa da cadeia de comercialização/industrialização suportava financeiramente todo o ônus fiscal das contribuições em seu custo e o repassava integralmente no preço de venda.

O cenário foi mantido até as Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, que em suma: (i) modificaram o regime de apuração do PIS e da COFINS, respectivamente, de cumulativo para não cumulativo; e (ii) em contrapartida, majoraram a alíquota do PIS para 1,65% e da COFINS para 7,6%, resultando na alíquota global de 9,25%.

---

Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos.

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

Tal *não cumulatividade* foi construída segundo critérios eminentemente legais que, frise-se, não são os mesmos aplicáveis ao IPI. Esta distinção é relevante à tomada de créditos sobre insumos, conforme veremos em tópicos subsequentes.

## **2.2. Créditos sobre insumos – Apontamentos relevantes sobre a constitucionalização da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS e a sua diferença específica em relação ao IPI**

Conforme o artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal<sup>3</sup>, o montante de crédito a ser descontado de IPI, calculado a cada operação, consiste **exatamente** no montante do imposto que incidiu na etapa anterior de aquisição do insumo<sup>4</sup>.

Contudo, não é qualquer *insumo* que confere direito ao crédito de IPI. Para tanto, é necessário que o insumo perca suas propriedades físicas e/ou químicas em razão do contato direto com o produto em fabricação, nos termos da norma contida no artigo 164, inciso I, do RIPI/02, atualmente em vigor na redação dada ao artigo 226 do RIPI/10<sup>5</sup>.

---

3. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

(...)

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

4. Este mesmo mecanismo é aplicável também ao ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, da Constituição Federal.

5. Segundo tal dispositivo, é permitido o crédito de IPI em relação à MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

A razão para a legislação assim dispor se justifica pela materialidade tributável do IPI, que é a **saída de produtos industrializados** do estabelecimento do contribuinte.

Ora, se o objeto de tributação do IPI é a saída de determinado produto do estabelecimento, então é natural que os insumos que efetivamente se agregam ao produto final sejam passíveis de creditamento, afinal, acabam se confundindo com o próprio produto e serão tributados pelo imposto.

Também é natural que os insumos que venham a se desgastar em razão do contato direto com o bem em fabricação gerem direito ao crédito de IPI. É que o desgaste aludido na legislação é aquele que resulta em perda das características físicas e/ou químicas do bem, de modo que o próprio insumo perca a sua identidade essencial. Tome-se como exemplo as lixas de uma indústria moveleira: após o seu uso, a lixa perderá a sua porosidade e, com isso, não terá mais a sua função primordial (que é a de *lixar* ou *polir*) e até mesmo deixará de ser *lixa*.

Em sendo assim, se o insumo perde suas características físicas e/ou químicas a esse ponto em razão do contato direto com o bem em fabricação, é possível afirmar que em última instância ele (o insumo) foi incorporado indiretamente ao produto final, o que vem a justificar o direito ao crédito de IPI.

Daí as razões para o texto constitucional e a legislação do IPI restringirem o direito ao crédito ao exato montante do imposto destacado na Nota Fiscal de aquisição: se o que se tributa é a saída do produto industrializado do estabelecimento, então o que deve gerar crédito é apenas o imposto incidente nas aquisições de insumos que se incorporaram ao produto, seja direta ou indiretamente, conforme vimos nas linhas anteriores.

Entre os cinco métodos de não cumulatividade conhecidos<sup>6</sup>, esse aplicável ao IPI é denominado *crédito de tributo*, mais popularmente conhecido como *imposto contra imposto*, ou seja, imposto descontado de imposto. Na prática, o contribuinte que receber insumos em seu estabelecimento lança essa entrada no livro Registro de Entradas, assim como o **IPI destacado** na Nota Fiscal de aquisição **como um crédito escritural**. Na ocasião da saída tributável de produtos industrializados, a operação será registrada no livro Registro de Saídas, debitando-se nesse mesmo livro o IPI devido pela operação. Por fim, no livro de Apuração de IPI, o contribuinte realiza o cotejo dos créditos constantes no livro Registro de Entradas e os débitos do livro Registro de Saídas: havendo saldo credor, este será transportado para o mês subsequente; havendo saldo devedor, far-se-á o pagamento do valor apurado ao Erário.

A não cumulatividade do PIS e da COFINS não segue esta sistemática.

Segundo a legislação, os créditos de PIS e COFINS são calculados pela aplicação da alíquota de 9,25% sobre uma *base de créditos* predeterminada, consistente nos custos, despesas e encargos listados nos artigos 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03. O valor (de crédito) apurado será utilizado para descontar o PIS e a COFINS calculados sobre uma *base de débitos* também determinada em lei (o faturamento).

Aí a razão pela qual o método aplicável ao PIS e à COFINS ser chamado *subtrativo indireto*, ou simplesmente *base contra base*, porque o crédito deve ser calculado sobre uma base determinada em lei, a ser descontado do tributo calculado sobre uma base de débito também determinada em lei. Tal metodologia consta, inclusive, da exposição de Motivos da Medida Provisória n. 135/03, convertida posteriormente na Lei n.

---

6. Os cinco métodos são os seguintes: (i) crédito de tributo; (ii) subtrativo direto; (iii) subtrativo indireto; (iv) aditivo direto; e (v) aditivo indireto.

10.833/03 e que equiparou os regimes aplicáveis ao PIS e à COFINS. Vejamos:

(...) 7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona (...)

E aqui calha frisar: o montante da carga tributária que incidiu na anterior é completamente irrelevante ao cálculo do crédito das contribuições, afinal, o crédito das de PIS e COFINS será calculado sempre a 9,25% sobre uma base de créditos ainda que o fornecedor do adquirente esteja submetido ao regime cumulativo (e, por isso, sujeito à alíquota de 3,65%) ou mesmo enquadrado no SIMPLES. A Receita Federal vem se manifestando expressamente nesse sentido, conforme se verifica da Solução de Consulta n. 100/07, da 8ª Região Fiscal, e Ato Declaratório Interpretativo n. 15/07, respectivamente transcritos abaixo. *In verbis*:

COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. A aquisição de bens para serem utilizados como insumos na fabricação de bens ou produtos destinados à venda de empresa optante pelo Simples ou tributada com base no lucro presumido ou arbitrado pode ser considerada para fins de apuração de créditos de Cofins não-cumulativa, desde que, em relação aos insumos, estes sejam efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda (Solução de Consulta n. 100/07 – 8ª Região Fiscal)  
Artigo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempre-

sas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pelo art. 12 da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006 (Ato Declaratório Interpretativo n. 15/07)

Pareceu-nos importante fazer tal apontamento para deixar bem claro que o regime de crédito de PIS e COFINS é bem diferente daquele aplicável ao IPI. Apenas para lembrar, o crédito de IPI consistirá sempre no valor do imposto destacado na Nota Fiscal de aquisição, enquanto que o direito ao crédito das contribuições será sempre calculado pela alíquota de 9,25%, independentemente do *montante* de PIS e COFINS que incidiu na etapa anterior.

Verificado que há uma incontestável diferença, resta saber, agora, quais os efeitos dessa diferença específica. Vamos ao enfrentamento da questão.

Enquanto a não cumulatividade do PIS e da COFINS se firmava em bases eminentemente legais, a legislação em geral, bem como as interpretações dela decorrente, eram mais livres porque não estavam amarradas a quaisquer determinações constitucionais, de modo que eventuais restrições ao crédito de PIS e COFINS pela legislação não se afiguravam ilícitas porque não violavam quaisquer regras constitucionais. Nesse contexto está o direito ao crédito das contribuições sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos da prestação de serviços e do processo produtivo dos contribuintes, conforme os artigos 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03<sup>7</sup>.

---

7. Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Embora seja relevante à tomada dos aludidos créditos, o conceito de insumo não foi definido pelas Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 e, dada a ausência de amarras constitucionais, a Receita Federal veio a fazê-lo ao seu modo por meio das Instruções Normativas SRF n. 247/02 e 404/04<sup>8</sup>.

8. IN SRF n. 247/02 (com redação dada pela IN SRF n. 358/03)

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores: (...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (...)

§ 5º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

IN SRF n. 404/04

“Art. 8º. Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês: (...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços; (...)

§ 4º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:

Em suma, o conceito de insumos aplicável ao IPI foi tomado como referência para serem definidos quais insumos gerariam, ou não, créditos de PIS e COFINS.

Em nossa opinião, entretanto, tal posicionamento é questionável.

A constitucionalização da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS trouxe imensas implicações ao entendimento do regime, afinal, a partir desse momento a não cumulatividade não pôde mais ser interpretada exclusivamente pelas prescrições das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, passando a ser imprescindível verificar a conformação dessas disposições legais ao artigo 195, § 12, da Constituição Federal.

Mas, afinal, o que é *não cumulatividade*?

Se por um lado o constituinte acertou ao dispor sobre a não cumulatividade no texto constitucional, por outro errou ao não estabelecer claramente suas regras. Este silêncio, no entanto, não indica que o legislador tem liberdade para disciplinar livremente o tema, porquanto a mera menção à não cumulatividade denota a existência de certos preceitos que devem ser seguidos.

---

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço”

Para chegar a tal conceito, socorrer-nos-emos às previsões dos artigos 155, §2º, e 153, § 3º, inciso II<sup>10</sup>, da Constituição Federal (aplicável ao ICMS e IPI), embora reconheçamos desde logo que o método aplicável a esses impostos difere do método aplicável ao PIS e à COFINS (aliás, conforme ressaltamos linhas atrás).

Ao permitir que o contribuinte aproprie o imposto cobrado na etapa anterior como um crédito a ser abatido do imposto devido por ele (contribuinte), a Constituição Federal em verdade pretende que a tributação efetiva do IPI recaia apenas sobre o valor agregado<sup>11</sup> ao produto naquela determinada etapa de industrialização e circulação, o que, na prática, tem o efeito de anular a tributação da etapa anterior que recaiu sobre o preço de aquisição da mercadoria/insumos e eliminar o efeito cascata.

Por essas linhas, é-nos permitido concluir que o valor perseguido pela Constituição Federal ao disciplinar a não cumulatividade do IPI é a *desonerção* da industrialização e circulação de produtos.

---

9. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

10. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

IV - produtos industrializados; (...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV: (...)

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

11. Como “valor agregado” deve-se entender o material agregado ao produto pelo contribuinte, bem como a sua margem de lucro.

Ora, se o valor (princípio) constitucional é a *desoneração* do preço dos produtos pela extinção do efeito cascata dos impostos, então fica claro que *desoneração* é a palavra-chave do conceito de não cumulatividade que se extrai da Constituição Federal.

Este conceito deve ser empregado também à sistemática de apuração do PIS e da COFINS prescrita do já mencionado artigo 195, §12, da Constituição Federal. Evidentemente, a não cumulatividade das contribuições não tem o escopo de desonerar a produção e circulação de bens (como o é no IPI), mas sim o *faturamento* dos contribuintes.

A constatação de uma distinção entre os focos aplicáveis à não cumulatividade do IPI, do PIS e da COFINS revela desde logo que o valor constitucional (*desoneração*) será alcançado se, e somente se, a interpretação de custos, despesas e encargos creditáveis variar de acordo com a materialidade de cada tributo.

Conforme já dissemos, a legislação do IPI restringe os insumos creditáveis àqueles que se incorporaram ao produto, direta ou indiretamente, aí incluídos aqueles que se desgastam em razão do contato direto com o bem em fabricação a ponto de perderem suas características físicas e/ou químicas. Tal conceito está direta e umbilicalmente vinculado à materialidade do IPI, que é a industrialização e circulação do produto.

Mas, a materialidade tributável do PIS e da COFINS não é apenas a produção e circulação de um determinado bem, mas sim a universalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nos termos dos artigos 1º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03.

Justamente por conta de ter este critério material, diverso em relação ao IPI, é que o regime não cumulativo aplicável ao PIS e à COFINS não é o *crédito de tributo* (próprio do IPI), mas sim o *subtrativo indireto*.

Assim sendo, é evidente que o conceito de insumo a ser considerado na inteligência da não cumulatividade do PIS e da COFINS não pode ser o mesmo aplicado ao IPI.

É natural que assim o seja, afinal, se os métodos de não cumulatividade aplicáveis ao IPI e ao PIS e à COFINS são diferentes, se as materialidades de cada qual são diferentes, os critérios a serem adotados à apuração dos respectivos créditos não podem ser os mesmos.

Essa é a opinião de Marco Aurélio Greco<sup>12</sup>, vejamos:

[...] A não-cumulatividade é técnica voltada a dimensionar o montante da exigência a recolher, porém – como técnica que é – não possui essência própria que permite considerá-la isoladamente como se apresentasse natureza jurídica autônoma.

Não se pode olvidar que estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a “receita”, portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita.

Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS e COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto. Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos e funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS e COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI [...]

---

12. GRECO, Marco Aurélio. Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). *Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo/Porto Alegre: IOB Thompson/Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 101-122.

E é exatamente em razão da distinção (clara) entre as materialidades do IPI e do PIS e da COFINS que os métodos aplicáveis à aferição da não cumulatividade de um e de outro são diferentes, o que vem a corroborar que o conceito de insumo aplicável a cada qual não é (e não pode) ser o mesmo.

### **2.3. O conceito de insumo aplicável ao PIS e à COFINS segundo o nosso entendimento**

Seguindo a trilha de nossas premissas acerca da definição do método subtrativo indireto, bem como das disposições expressas contidas nos artigos 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 (que não preveem os critérios apresentados nas Instruções Normativas SRF n. 358/03 e 404/04), é-nos forçoso concluir que os conceitos de insumos aplicáveis ao IPI, PIS e COFINS não são os mesmos.

Tomando-se por base a aceção comum do termo, é possível localizar vários significados ao termo *insumo*. Segundo o dicionário Aurélio<sup>13</sup>, insumo é “*elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços: máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc., fator de produção*”. Já conforme o dicionário Michaelis<sup>14</sup>, insumo é “*neologismo com que se traduz a expressão inglesa input, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final. Insumo (input) é tudo aquilo que entra; produto (output) é tudo aquilo que sai*”.

O mesmo se pode dizer quanto às conceituações técnicas do vocábulo *insumos*. Conforme Maria Helena Diniz<sup>15</sup>, insumo é “*1. Despesas e*

---

13. FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI – O Dicionário da Língua Portuguesa*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, s.d.

14. *Michaelis – Moderno Dicionário da Língua Portuguesa*. São Paulo: Melhoramentos, 1988. p. 1164.

15. DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 870.

*investimentos que contribuem para um resultado, ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se da combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços (Antonio Geraldo da Cunha e Othon Sidou)”. Já para Ricardo Mariz de Oliveira<sup>16</sup> “constituem-se insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção”.*

Dessas definições conceituais extrai-se que o termo “insumo” está relacionado aos desembolsos (despesas/custos) incorridos na busca de um resultado específico, qual seja o fornecimento de bens ou serviços. Ou seja, exige-se que os bens e serviços adquiridos sejam utilizados pela empresa para tais finalidades.

E pelo fato de os artigos 3º, II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 se referirem aos insumos do processo produtos, então fica claro que todo e qualquer insumo adquirido pelo contribuinte à fabricação do bem ou à prestação do serviço deve lhe conferir crédito das contribuições.

Parece ser intuitivo, portanto, que se os *insumos* passíveis de creditamento são todos os bens adquiridos à fabricação do bem, então o conceito que se deve dar ao termo *insumos* equivale ao conceito de *custo de produção* que, por sua vez, deve ser buscado junto às normas de direito

---

16. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos Relacionados à “Não-Cumulatividade” da COFINS e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coord.). *PIS-COFINS: Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 47.

privado (normas contábeis), nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

No Pronunciamento “XIV – Receitas e Despesas – Resultados”<sup>17</sup>, abaixo transcrito, o IBRACON define *custo de aquisição* como o valor pago para a obtenção da propriedade de um determinado bem:

13. Custo – É o preço pelo qual se obtém um bem, direito ou serviço. Por extensão, é também o montante do preço da matéria-prima, mão-de-obra e outros encargos incorridos para a produção de bens ou serviços. Ele é, pois, tanto o preço pelo qual é adquirido um bem ou serviço, como o incorrido no processo interno da empresa para a prestação de serviços ou obtenção de bens, para venda ou uso interno.

Também o item 08 da NPC n. 02 do IBRACON define claramente o que é custo como todos os gastos incorridos para a aquisição e/ou produção de um bem:

8. Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis adotou a linha do IBRACON para definir o que é custo, conforme se verifica do recém divulgado Pronunciamento CPC n. 16, vejamos:

---

17. ANDERSEN, Arthur. *Normas e Práticas Contábeis no Brasil – FIPECAFI*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

Os custos de estoques fabricados ou em processo de fabricação são aqueles diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, tais como mão-de-obra direta e matéria-prima, e incluem também a alocação sistemática de custos indiretos de produção fixos e variáveis que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados ou para a prestação de serviços.

Logo, enquadram-se no conceito de *custo de produção* os incorridos e necessários na aquisição e na produção de determinado bem até a etapa em que ele (o bem) estiver em condições de ser comercializado.

Os estudiosos da Contabilidade caminham nesse sentido, conforme ensina **Eliseu Martins**<sup>18</sup> ao conceituar “*custos de produção*”:

[...] os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda, e somente eles. Não se incluem nesse grupo as despesas financeiras, as de administração e as de vendas; e é bastante difícil em algumas situações a perfeita distinção entre elas. Não são incluídos também os fatores de produção eventualmente utilizados para outras finalidades que não a de fabricação de bens (serviços) destinados à venda. [...]

Segundo o autor, “*é bastante fácil a visualização de onde começam os custos de produção, mas nem sempre é da mesma maneira simples a verificação de onde eles terminam*”<sup>19</sup>, razão pela qual propõe a seguinte regra: os gastos realizados na produção antes de o bem estar pronto para a venda serão “*custos de produção*”; os gastos realizados após a industrialização do bem (ou seja, quando estiver pronto à venda) não serão “*custos de produção*”, mas sim “despesas de venda”.

---

18. MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1996. cap. 2, p. 46.

19. MARTINS, Eliseu. Op. cit., p. 44.

Acrescentamos, por fim, que para os fins da tomada de créditos de PIS e COFINS, devem ser excluídos os gastos que, apesar de serem inerentes ao custo de produção, contam com vedação expressa à apropriação de créditos, ou são permitidos em incisos específicos dos artigos 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, a exemplo dos seguintes:

- Mão-de-obra paga a pessoa física, bem como os encargos correlatos que se incorporam ao salário, em face de expressa vedação contida no artigo 3º, § 2º, inciso I;
- Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pelas contribuições, por conta de vedação expressa do artigo 3º, § 2º, inciso II;
- Energia elétrica consumida no processo produtivo em vista do fato de a tomada ser autorizada no artigo 3º, inciso III, que abrange toda a energia utilizada nas atividades da empresa;
- Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, por conta da autorização ao crédito sob essa rubrica no artigo 3º, inciso IV, que abrange todos os imóveis utilizados nas atividades da empresa;
- Valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica referente a bens utilizados no processo produtivo, também pelo fato de haver expressa autorização ao crédito no artigo 3º, inciso V, que abrange todos os bens utilizados nas atividades da empresa;
- Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utiliza-

ção na produção de bens destinados à venda, em face da previsão contida no artigo 3º, inciso VI;

- Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados no processo produtivo em razão da previsão ao crédito no artigo 3º, inciso VII, que abrange todos os imóveis utilizados na atividade da empresa.

A razão da necessidade dessas exclusões é simples: fosse possível a inclusão dos respectivos no *custo de produção creditável*, então o contribuinte estaria apropriando créditos de PIS e COFINS (i) sobre bens e serviços que contam com vedação expressa, a exemplo da mão de obra paga a pessoa física, e (ii) em dobro quanto aos custos, despesas e encargos que já contam com *linhas* de créditos específicas.

#### **2.4. O conceito de insumo na jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes**

Conforme já fora adiantado alhures, ao dar a sua interpretação quanto ao conceito de insumos aplicável ao PIS e à COFINS a Receita Federal o equiparou àquele previsto na legislação do IPI. É o que se verifica da nas Instruções Normativas SRF n. 358/03<sup>20</sup> e 404/04. Vejamos:

IN SRF n. 247/02 (com redação dada pela IN SRF n. 358/03)

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:  
(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)  
b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

---

20. Que modificou a redação da Instrução Normativa n. 247/02.

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

#### IN SRF n. 404/04

“Art. 8º. Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço”

A sua inicial adoção do conceito lançado na legislação do IPI também está clara em Soluções de Consultas divulgadas à época. *In verbis*:

COFINS NÃO-CUMULATIVA. PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE BENS. CRÉDITOS. INSUMOS. Para efeito de cálculo dos créditos do PIS não-cumulativo, podem ser considerados insumos os bens e serviços, inclusive partes e peças de reposição e outros bens, desde que não incluídos no ativo imobilizado, que sejam consumidos ou sofram alterações em razão de sua ação direta sobre o bem ou produto elaborado, e tenham sido adquiridos de pessoa jurídica para manutenção de máquinas e equipamentos componentes do ativo imobilizado, utilizados na fabricação de bens destinados à venda. Ressalvam-se desse direito os bens e serviços que não estejam sujeitos ao pagamento da respectiva contribuição, inclusive nos casos de isenção, porém, nesta hipótese, apenas não haverá direito ao crédito quando os bens ou serviços isentos forem utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isenção ou não-incidência daquela contribuição.

(Solução de Consulta n. 198/05, da 8ª Região Fiscal)

Entretanto, tudo indica que a Receita Federal passou por uma revisão de seu posicionamento ao longo do tempo.

É que, pela Solução de Divergência n. 12/07, é possível afirmar que a Receita Federal entendeu não ser mais necessário o desgaste do insumo em razão do contato direto com o bem em fabricação para que o contribuinte tivesse direito ao crédito de PIS e COFINS. Trata-se o bem de peça de reposição utilizada em máquina ou equipamento que efetivamente respondesse pela fabricação de bens ou produtos destinados à venda, haveria o direito ao crédito desde que: (i) não fizesse parte do imobilizado do contribuinte, que conta com tratamento tributário específico; e (ii) que não se tratasse de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas (tais bens são tratados como de uso e consumo pela legislação do IPI; tudo indica que a Receita Federal quis, nesta Solução de Divergência, excluir os bens de uso e consumo da lista de créditos de PIS e COFINS). Vejamos a íntegra da ementa publicada:

Não se consideram insumos, para fins e desconto de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas. Os créditos calculados sobre a aquisição de peças de reposição utilizadas nas máquinas e equipamentos, que efetivamente respondam pela fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, desde que não façam parte do ativo imobilizado, podem ser utilizados para desconto da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

(Solução de Divergência n. 12/07)

Logo após veio a Solução de Divergência n. 14/07, pela qual a Receita Federal esclareceu ser necessário o emprego direto do bem ou serviço na produção de bens ou prestação de serviços para que surgisse ao contribuinte o direito ao crédito. Segue a sua ementa:

Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. As despesas efetuadas com aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que as partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado.

É muito difícil saber a abrangência comum e a diferença específica dos conteúdos semânticos dos termos “*responder pela fabricação*”, da Solução de Divergência n. 12/07, e “*emprego direto na produção*” da Solução de Divergência n. 14/07. Seja lá como for, fato é que ambas as expressões abrangem hipóteses muito maiores do que o simples “*desgaste em razão do contato direto ou agregação ao produto final*”, razão pela qual se pode concluir que, bem ou mal, a Receita Federal desenvolveu um novo conceito de insumos nessas duas manifestações.

Mas não é só.

Em maio de 2008, com a publicação da Solução de Divergência n. 15/08, a Receita Federal manifestou o entendimento segundo o qual o direito ao crédito de PIS e COFINS surgia pelo fato de o bem ou serviço ser intrínseco à atividade do contribuinte e ser aplicado ou consumido na fabricação do produto. Nesta redação foram excluídas as expressões “*emprego direto*”, “*emprego indireto*” e “*materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas*”, dando ao contribuinte a possibilidade de se creditar de todo e qualquer bem ou serviço que tenha sido adquirido para aplicação ou consumo (direto ou indireto, com ou sem desgaste) na fabricação do bem. Segue trecho de sua ementa:

Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou ser-

viço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. (...)

Com estes posicionamentos foi possibilitado aos contribuintes apropriar créditos sobre o valor de aquisição de insumos que não necessariamente se consumiam ou se desgastavam em razão do contato com o produto em fabricação, mas também sobre insumos que apenas eram aplicados direta ou indiretamente no processo produtivo de determinada mercadoria, sem que tenham sido desgastados ou consumidos (por exemplo, partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos que não sejam contabilizadas no ativo imobilizado da pessoa jurídica, logo, integrante do universo dos bens de uso e consumo).

Aqui cabe um breve aparte. De acordo com o artigo 16, § 5º, da Instrução Normativa n. 740/07<sup>21</sup>, as Soluções de Divergência proferidas

---

21. “Art. 16. Havendo divergência de conclusões entre soluções de consultas relativas à mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Cosit ou Coana, conforme a competência prevista no art. 10.

§ 1º O recurso de que trata este artigo pode ser interposto pelo destinatário da solução divergente, no prazo de trinta dias contados da ciência da solução ou da publicação da solução que gerou a divergência, cabendo-lhe comprovar a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações, mediante a juntada dessas soluções publicadas.

§ 2º O juízo de admissibilidade do recurso será exercido pela SRRF do domicílio tributário do recorrente, não cabendo recurso do despacho denegatório da divergência.

§ 3º O sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando, em decorrência de resposta a consulta anteriormente formulada sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no *caput*, no prazo de trinta dias contado da respectiva publicação.

§ 4º Da solução da divergência será dada ciência imediata ao destinatário da Solução de Consulta reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência, observado, conforme o caso, o disposto no § 6º ou no § 7º do art. 14.

§ 5º A Solução de Divergência, uniformizando o entendimento, acarretará a edição de ato específico de caráter geral”.

pela COSIT ou COANA têm o efeito de uniformizar o entendimento conflitante de duas ou mais Soluções de Consultas sobre matérias idênticas, bem como o de submeter os demais órgãos da Receita Federal.

Ocorre que as Regionais da Receita Federal continuaram a emitir Soluções de Consultas com o antigo posicionamento acerca dos critérios à tomada de créditos (corporificado nas já mencionadas Instruções Normativas SRF n. 358/03 e 404/04) mesmo depois de a COSIT ter editado as Soluções de Divergência n. 12/07, 14/07 e 15/08, o que atenta contra o retro transcrito artigo 16, § 5º, da Instrução Normativa n. 740/07. Vê-se tal situação na Solução de Consulta n. 237/08, por exemplo, que está assim emendada:

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Os valores referentes a partes e peças de reposição para máquinas empregadas diretamente na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que essas partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes, dentre esses que tais partes e peças sofram alterações (desgaste, dano, perda de propriedades físicas ou químicas) decorrentes de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Os valores referentes a serviços prestados para manutenção de máquinas empregadas diretamente na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes.

Nessa esteira, a própria COSIT retornou ao antigo posicionamento da Receita Federal ao emitir a Solução de Divergência n. 35/08, que recebeu a seguinte redação:

Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Assim, dessa análise é possível concluir que a Receita Federal até esboçou certa alteração de seu entendimento quanto ao conceito de insumos aplicável ao PIS e à COFINS. Entretanto, segundo o seu atual posicionamento, para identificar um insumo passível de geração de créditos de PIS e COFINS, o contribuinte deve adotar os mesmos critérios da legislação do IPI, isto é: (i) em relação aos insumos utilizados na fabricação/produção de bens, somente conferem créditos de PIS e COFINS as matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e quaisquer bens que se desgastem, danifiquem ou percam suas propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (exceto ativo imobilizado) e serviços prestados, aplicados e/ou consumidos, na produção/fabricação do bem; e (ii) em relação à prestação de serviços, somente conferem créditos os insumos (bens e serviços) aplicados/consumidos na prestação de serviços.

## **2.5. O conceito de insumo na jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes**

Embora sem unanimidade, os precedentes do antigo Conselho de Contribuintes favoreciam a interpretação da Receita Federal quanto ao conceito de insumos aplicável ao cálculo de créditos de PIS e COFINS a esse título.

A decisão do Conselho de Contribuintes mais emblemática foi aquela proferida no Processo n. 13855.001586/2003-71, Recurso n. 137.823, cujo Acórdão levou o número 203-12448. Neste precedente, o Conselho ao final se posicionou pela aplicação do conceito de insumos existente ao IPI, entretanto, pelo extrato publicado, nota-se claramente que há uma divergência aberta sobre a matéria. Vejamos:

Texto da Decisão: Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso, **adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS a tese da definição de ‘insumos’ prevista na legislação do IPI**, a teor do Parecer Normativo n. 65/79. **Contra essa tese em primeira rodada**, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda **que adotavam como definição de ‘insumos’ a aplicação dos custos e despesas previstos na legislação do IRPJ**. Ainda **contra a tese vencedora, em segunda rodada**, na qual todos participaram, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Luciano Pontes Maya Gomes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda **que adotavam como definição de ‘insumos’, no contexto da não-cumulatividade do PIS, todos os custos diretos de produção** [...] (DOU, de 01/07/2008, Seção I pág. 40) (grifamos)

Note-se, a divergência se deu em três linhas de interpretação diferentes: (i) parte dos conselheiros se inclinaram ao conceito aplicável ao IPI; (ii) parte ao conceito de despesas necessárias, aplicável à apuração do lucro real; e (iii) parte para conceito de insumos, aí entendidos como os custos diretos de produção.

Conforme já adiantamos nas linhas anteriores, somos da opinião de que o conceito de insumos aplicável ao IPI não é correto. Também entendemos não ser correto aplicar o conceito de despesas necessárias à apuração do lucro real, afinal, o PIS e a COFINS não têm o escopo de tributar o lucro do contribuinte, razão pela qual, para as contribuições, a natureza

do conceito de insumos deve se referir apenas aos gastos incorridos para que o produto fique pronto à venda. Nada mais natural, já que, se o PIS e a COFINS tributam a receita bruta de vendas, então a desoneração estará estreitamente relacionada aos créditos apropriados em razão desses gastos que viabilizaram a obtenção da receita ao final tributada.

Aqui, chegamos à terceira linha de raciocínio adotada por parte dos conselheiros: os custos de produção. Entendemos que este entendimento é o melhor a ser aplicado, entretanto, vamos além. É que, seguindo a linha de nossas premissas, em nossa opinião o conceito de insumos aplicável à apuração de créditos de PIS e COFINS decorre dos enunciados contidos na NPC n. 02, do IBRACON, bem como no Pronunciamento CPC n. 16, de modo que não só os gastos diretos de produção conferem créditos das contribuições, mas também os indiretos.

E este tem sido o entendimento atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme será visto adiante.

## **2.6. O conceito de insumo na jurisprudência do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF**

O precedente que retrata bem a guinada no entendimento do Tribunal Administrativo está contido no Processo n. 11020.001952/2006-22, Recurso n. 369.519, Acórdão n. 3201-00.226, da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do CARF. Nele uma empresa fabricante de móveis questionava o entendimento da Receita Federal acerca do conceito de insumos que, após fiscalizações deflagradas por Pedido de Ressarcimento de saldo credor de PIS e COFINS, glosou os créditos das contribuições apropriados a esse título que não satisfaziam os requisitos das Instruções Normativas n. 247/02 e 404/04 – os mesmos aplicáveis ao IPI.

Após longos debates, foi decidido que o conceito de insumos aplicável ao PIS e à COFINS não é o mesmo aplicável ao IPI, porquanto às contribuições devem ser considerados os *“custos e despesas operacionais da*

*pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99*”, senão vejamos:

[...] **É de se concluir, portanto, que o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99**, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas n. 247/02 e 404/04 (**embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI**).

No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda.

Ora, constata-se que **sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas**. Frise-se que o material utilizado para manutenção sobre, inclusive, desgaste com o tempo.

Em virtude dos argumentos expostos, em que pese o respeito pela I. decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Recorrente, entendo que **tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS** [...] (grifamos)

Em nossa opinião, a decisão acima citada caminhou bem ao não dar a legislação do IPI como paradigma à tomada de créditos de PIS e COFINS. Mais ainda, somos da opinião de que, na decisão, embora a turma julgadora tenha se valido do termo “*despesas necessárias*”, em verdade quis se referir ao termo “*custos de produção*”, afinal, está claro

que as despesas necessárias lá referidas são aquelas despesas incorridas no curso e em razão do processo fabril, não outras despesas tidas como operacionais pelo RIR/99.

Em outras palavras, entendemos que a decisão, ao se referir às despesas necessárias ao processo produtivo, referiu-se aos custos diretos e indiretos de produção incorridos para que o produto ficasse pronto à venda. Desse rol devem ser excluídos apenas aqueles relacionados no item 2.3 *supra*, em especial os custos, despesas e encargos relacionados nos artigos 3º, incisos III, IV, V, VI e VII das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, bem como no § 2º, incisos I e II, dos mesmos dispositivos.

Calha frisar que a decisão acima comentada não é a única do CARF, porquanto há várias outras proferidas nesse sentido, a exemplo do que se verifica das ementas abaixo:

CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Recurso negado.

(CARF. Câmara Superior. Processo n. 11065.101271/2006-47)

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. DESCONTOS COM SEGUROS. Na apuração do PIS não-cumulativo podem ser descontados créditos calculados sobre as despesas decorrentes da contratação de seguros, essenciais para a atividade fim desenvolvida pela recorrente, pois estes se caracterizam sim como 'insumos' previstos na legislação do IRPJ.

(CARF. Processo 10932.000016/2005-78)

Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Turma – 23 a 25 de agosto/2010

CRÉDITO DE PIS/COFINS - NÃO CUMULATIVOS - A Turma decidiu, **em vários processos, por unanimidade** negar provimento a recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, mantendo-se o entendimento dos acórdãos recorridos de que **o conceito de insumo para efeito de crédito de PIS/COFINS é distinto daquele contido no IPI**. No caso créditos presumidos calculados sobre combustíveis utilizados em frota própria e serviços de remoção de resíduos industriais, utilizados na industrialização de produtos exportados.

(Processo: 11065.101271/2006-47) (grifamos)

A nós parece ser relevante dar especial destaque ao boletim *supra*, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Afinal, deixa claro que a **unanimidade da Câmara Superior, “em vários processos”**, negou provimento aos Recursos Especiais da Fazenda Nacional para manter o entendimento de que o conceito de insumos aplicável ao PIS e à COFINS não é o mesmo daquele aplicável ao IPI. Ou seja, trata-se de um entendimento majoritário da Câmara Superior que está sendo aplicado uniformemente.

### 3. Conclusão

Ao fim e ao cabo do presente estudo, é-nos forçoso concluir o seguinte:

a) A Receita Federal entende que o conceito de insumos aplicável aos créditos de PIS e COFINS é identificado pelos mesmos critérios do IPI;

b) Discordamos desse entendimento. A nós, o conceito de insumos equivale ao conceito de custo de produção, incluindo-se aí os custos diretos e indiretos, mas excluídos os valores que contam com expressa vedação (mão-de-obra paga a pessoa física e aquisição de bens e serviços não sujeitos ao PIS e à COFINS), ou que têm *linhas* de créditos especí-

ficas (caso dos incisos III a VII dos artigos 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03);

c) A jurisprudência atual do CARF respalda nosso entendimento, porquanto vem manifestando o posicionamento segundo o qual o conceito de insumos de PIS e COFINS equivale ao conceito de despesas necessárias ao processo produtivo, nos termos do RIR/99, o que equivale ao conceito de custo de produção.



# **A TRIBUTAÇÃO DO PIS E DA COFINS SOBRE INDENIZAÇÕES**

**Maurício Pereira Faro**

**Bernardo Motta Moreira**

## **1. Introdução**

Sem a pretensão de esgotar o tema, objetiva-se, com este ensaio, analisar o PIS e a COFINS, contribuições sociais incidentes sobre as receitas das pessoas jurídicas, e verificar a possibilidade de tributação dos valores que tenham ingressado nos cofres das entidades em razão das indenizações.

Adiante-se, desde logo, que indenização é um gênero que comporta espécies bem distintas, razão pela qual tal diferenciação deve ser considerada pelo intérprete a fim de evitar equívocos no campo tributário.

Dessa forma, após discorrermos sobre a regra-matriz de incidência do PIS e da COFINS, passaremos pela definição de indenização e suas espécies, a forma de tributação dessas verbas, para, ao fim e ao cabo, verificarmos qual tem sido a orientação adotada pela Administração Federal.

## **2. Matriz constitucional e hipótese de incidência das contribuições para o financiamento da seguridade social**

Ao dispor sobre o modo de financiamento da seguridade social, o art. 195 da Constituição da República de 1988, em seu inciso I, b, prescreve a incidência da contribuição sobre a receita ou o faturamento das empresas. Assim, destinada a atender às despesas havidas pelo Instituto

Nacional do Seguro Social – INSS – com as atividades-fins das áreas da saúde, previdência e assistência social, foi instituída a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS – pela Lei Complementar 70/91.

Por sua vez, a Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS – foi instituída pela Lei Complementar 7/70, com a finalidade de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. O art. 239 da Constituição, ao tratar da destinação da contribuição arrecadada para o PIS, recepcionou as disposições da legislação complementar.

Atualmente, tais contribuições estão disciplinadas nas Leis n. 9.718/98 (PIS e COFINS), 10.637/2002 (PIS não cumulativo) e 10.833/2003 (COFINS não cumulativa). Como se pode observar, o legislador ordinário determinou a incidência do PIS e da COFINS sobre o faturamento mensal, entendido este como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Veja-se:

Lei 9.718/1998

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.”

Lei 10.637/2002

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das **receitas auferidas** pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (...)

§2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP é o valor do faturamento, conforme definido no caput” (destacamos).

Lei 10.833/2003

“Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das **receitas auferidas** pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (...)

§2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput” (destacamos).

Em suma, a hipótese de incidência do PIS e da COFINS consiste no auferimento de receitas pela pessoa jurídica. É fácil perceber, neste primeiro momento, a impossibilidade, por disposição constitucional e legal, da incidência de tais contribuições sobre quantias que não correspondam a uma efetiva receita. Segundo Geraldo Ataliba “o conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que recebe”.

Ricardo Mariz de Oliveira, após acurado estudo sobre o conceito de receita para fins de incidência das contribuições sociais em comento, a definiu como qualquer ingresso que se incorpore positivamente ao patrimônio empresarial, nos seguintes termos: “receita é algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio. Por conseguinte a receita é um ‘plus jurídico’ que se agrega ao patrimônio”.

Assim, pode-se perceber desde já que as indenizações reparatórias de danos, mera recomposição patrimonial, não podem ser consideradas receita, justamente nada agrega ao patrimônio, apenas o restaura.

Ao analisar a constitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS pela Lei n. 9.718/98, o Supremo Tribunal Federal confirmou seu posicionamento no sentido de que os institutos oriundos de outros ramos do direito, que são empregados pela Constituição da

República, devem ser interpretados de forma a manter íntegra a acepção original do termo, de acordo com a regra prevista no art. 110 do CTN .

Confira-se, sobre o art. 110 do CTN, a lição de Hugo de Brito Machado:

Alguns comentadores do Código Tributário Nacional referem-se a esse dispositivo como se ele fosse um delimitador da ação do legislador ordinário no que tange aos conflitos entre o Direito Tributário e o Direito Privado. (...) Há, todavia, um equívoco nas lições desses comentadores, pois na verdade o art. 110 do Código Tributário Nacional é simples explicitação do que mesmo em sua ausência se tem de entender em decorrência da supremacia constitucional. Nele não se trata de superar conflitos entre o Direito Tributário e o Direito Privado, mas de afirmar a supremacia da Constituição. A lei não pode alterar os conceitos utilizados pela Constituição, pois isto seria uma forma indireta de invadir a ordem normativa hierarquicamente superior (...). O art. 110 do Código na verdade reflete a notável visão do grande Mestre Rubens Gomes de Sousa, que já à época em que produziu o anteprojeto desse diploma legal, quando no Brasil a doutrina do Direito Constitucional era ainda quase nenhuma, cuidou de preservar a supremacia constitucional, com esse dispositivo que tem prestado relevantes serviços na formação do pensamento jurídico nacional, como reconhece Feltrin Corrêa ao afirmar “que o legislador atuou com particular sabedoria ao registrar a impor as limitações constantes do art. 110. Ora, sendo impossível redefinir por lei conceitos postos em sede constitucional, risco não haverá de ver-se a Carta sem cautela e processos que lhe são próprios, alvo de alterações” [...] Hoje já não se pode ter dúvida de que o art. 110 do Código Tributário Nacional é simples explicitação da supremacia constitucional, posto que desta é que na verdade resulta a inalterabilidade dos conceitos utilizados pela Lei Maior. Inalterabilidade que evidentemente não está restrita à matéria tributária. Nenhum conceito utilizado em norma da Constituição pode ser alterado pelo legislador ordinário para, por via oblíqua, alterar a norma de superior hierarquia.

Sendo assim, seguindo o raciocínio acima traçado, o conceito de receita que deve ser aplicado para fins de incidência do PIS e da COFINS tem relação direta com valores que agregam o patrimônio das pessoas jurídicas e geram riqueza.

Neste sentido foi o voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 240.785-2/MG (leading case da discussão acerca da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições em apreço). Naquela ocasião, a maioria dos Ministros do Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu que a própria noção de receita pressupõe que tenha havido ingresso de valores nos cofres da pessoa jurídica:

A tríplice incidência da contribuição para financiamento da previdência social, a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, foi prevista tendo em conta a folha de salários, o faturamento e o lucro. As expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento hão de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina e jurisprudencialmente. [...] A base de cálculo da COFINS não pode extravasar, desse modo, sob ângulo de faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de Faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação de serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende receita bruta [...]. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário n. 71.758: “se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” - RTJ 66/165. [...] Há de se atentar para o princípio da razoabilidade, pressupondo-se que o texto constitucional mostre-se fiel, no emprego de institutos, de expressões e de vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, tendo em vista o que assentado pela doutrina e pela jurisprudência. Por isso mesmo, o artigo 110 do Código Tributário

Nacional conta com regra que, para mim, surge simplesmente pedagógica, com sentido didático [...].

Dessa forma, em respeito à supremacia constitucional, o intérprete não pode desvincular-se do conceito jurídico de receita, caracterizado, como se viu, na efetiva entrada financeira que gera riqueza, que passa a integrar positivamente o patrimônio da entidade.

Constata-se, inclusive, ser imprópria a expressão “receita não-auferida”, eis que somente são receita os valores efetivamente auferidos, obtidos, incorporados no patrimônio da pessoa jurídica. É nítida, aliás, a redundância do texto infraconstitucional (art. 1º da Lei 10.637/2002 e art. 1º da Lei 10.833/2003, transcritos acima) ao estabelecer como fato gerador do PIS e da COFINS o faturamento mensal, assim entendido o total das “receitas auferidas” pela pessoa jurídica. Ora, se é receita, necessariamente tal valor foi auferido pela sociedade, vindo a incorporar positivamente seu patrimônio. A interpretação que poderia ser feita, neste caso, é a de que o legislador teria se valido do pleonasma como figura de linguagem (não vicioso), com o único escopo de reforçar o conceito de receita, cuja caracterização, como aludido, depende do efetivo auferimento. Abstraindo isso, importa-nos deixar claro que a expressão utilizada pelo legislador não deixa dúvida (muito pelo contrário, reforça tal interpretação) de que somente o ingresso da receita nos cofres da empresa e o impacto positivo no seu patrimônio ensejam a incidência do PIS e da COFINS.

### **3. Conceito de indenização, espécies e a sua repercussão no patrimônio**

Originária do latim “indemnis”, a palavra indenização significa tornar indene, reparar, retribuir. Indenizar é, portanto, recompor, retirar a lesão ou o dano.

Existentes variadas espécies de dano, contudo, há que se reconhecer que não há uma única espécie de indenização. É dizer, se a lesão se dá em um bem jurídico de natureza patrimonial, há um tipo de indenização diversa do que se o bem lesado for extrapatrimonial (moral). Além disso, a lesão ao bem de natureza patrimonial pode atingir um patrimônio atual ou o ganho futuro, o que também gerará repercussões na natureza valor a indenizar.

Expliquemos melhor.

O dano ressarcido pela indenização pode ser um dano material em que há uma diminuição do patrimônio da pessoa física ou jurídica (dano emergente), ou pode ser um dano material que não enseja um decréscimo patrimonial, mas tão somente a perda da oportunidade de aumentá-lo (lucros cessantes), ou, ainda, pode ser um dano a um direito personalíssimo, sem repercussão direta do patrimônio (dano moral).

No caso dos danos patrimoniais, seja na hipótese de dano emergente (redução do patrimônio) ou no caso dos lucros cessantes (perda da oportunidade de incremento do patrimônio), a indenização visa a recompor a perda econômica sofrida pela pessoa lesada, restituindo o lesado ao status quo ante. Cuida-se, destarte, de indenização-reposição, gênero que admite duas espécies (i) a indenização-reposição do patrimônio (no caso do dano emergente) e a (ii) indenização-reposição do lucro (no caso dos lucros cessantes).

Lado outro, a indenização do dano moral (extrapatrimonial) não provoca a reposição do bem destruído – até porque impossível seria – mas em uma compensação para o ofendido, geralmente realizada com o pagamento de uma quantia em dinheiro. Trata-se da indenização-compensação.

Pois bem. Expostas as diferenças entre as espécies de indenização, percebe-se que cada qual produz repercussão diversa sobre o patrimô-

nio da pessoa indenizada. A indenização-reposição do patrimônio nada acrescenta, apenas repõe.

A seu turno, a indenização-reposição do lucro repõe, não o patrimônio subtraído, mas o lucro, o que resulta, à evidência, em um acréscimo patrimonial. Isso porque os lucros cessantes correspondem a uma mera expectativa de ganho e não a valores que já estavam incorporados no patrimônio quando do evento danoso. Considera-se, inclusive, que na indenização por lucros cessantes há uma compensação pela perda da oportunidade de que o lesado obtivesse novas riquezas.

Outrossim, a indenização-compensação, qual seja, a espécie de indenização cujo escopo é compensar a lesão de um bem economicamente não-mensurável, também enseja um acréscimo patrimonial. Ora, nesse caso, o patrimônio não suportou um decréscimo com o dano, ao passo que a compensação pelo dano tem natureza patrimonial, dada a impossibilidade de se repor o bem imaterial violado.

#### **4. Incidência do PIS e da COFINS sobre indenizações**

Como a indenização-reposição do patrimônio nada acrescenta ao patrimônio do contribuinte, não representa ingresso de receita. Quando se indeniza o dano emergente, o ingresso de dinheiro nos cofres da pessoa jurídica apenas e tão somente restitui uma perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão.

Por isso é que, *verbi gratia*, a indenização recebida a título de justo preço no caso da perda compulsória da propriedade pela desapropriação não dá ensejo à incidência das contribuições federais. Com efeito, “os valores pagos a título de indenização por desapropriação de bem imóvel pelo Poder Público, seja para fins de reforma agrária, seja por necessidade ou utilidade pública, tem natureza de indenização, ou seja, tem por objetivo a reposição do valor do bem de cuja propriedade foi privada”. Por isso, “o valor correspondente à indenização tem origem diversa do

conceito de faturamento, eis que não deflui do exercício das atividades empresariais, principais ou acessórias. Consequentemente, não há que se falar em incidência do PIS ou da COFINS”.

Por sua vez, mercê da indenização por lucros cessantes representar não a simples reposição do patrimônio, mas a reposição do rendimento, ou da própria fonte do acréscimo patrimonial, o ingresso recebido sob a forma de indenização a esse título deverá sofrer a incidência tributária.

Mutatis mutandis, assim leciona Hugo de Brito Machado ao tratar da tributação da referida espécie de indenização pelo imposto de renda: “em se tratando de indenização por lucro cessante é inegável a ocorrência de acréscimo patrimonial. Os lucros são acréscimos patrimoniais, e como tal são tributáveis. Na medida em que sejam substituídos por indenizações, evidentemente essas assumem a posição daqueles”.

Por fim, no que diz respeito à incidência da tributação federal sobre indenizações a título de dano moral, embora seja defensável que, por haver incremento patrimonial, daria ensejo à incidência das contribuições federais, não podemos olvidar que é pacífico entendimento da jurisprudência das Cortes Superiores no sentido da não incidência do imposto de renda sobre tais verbas. Recentemente, inclusive, o Superior Tribunal de Justiça editou uma súmula cristalizando o entendimento de que “não incide imposto de renda sobre indenização por danos morais” (Súmula 498).

Por coerência e deferência à iterativa jurisprudência, tal entendimento deve ser estendido às contribuições sociais objetos desse estudo.

Em síntese, portanto, temos o seguinte: o PIS e a COFINS não incidem na indenização-reposição do dano, eis que, nela, não há falar em acréscimo patrimonial, apenas em recomposição da riqueza que foi subtraída do patrimônio material em razão do dano emergente. Também seria esse o caso da indenização-compensação, uma vez que a jurisprudência entende que nessa situação não haveria acréscimo patrimonial,

eis que seu objetivo precípua seria a reparação do sofrimento e da dor da vítima, causados pela lesão de um direito. De outra banda, as contribuições podem incidir sobre a indenização-reposição do lucro, caso em que é nítido o aumento de riqueza, porquanto o patrimônio material não havia sido diminuído pelos lucros cessantes (apenas se deixou de ganhar, mas não se diminuiu a riqueza que existia).

## **5. A posição da Receita Federal do Brasil e o entendimento já manifestado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

Da análise das soluções de consulta já publicadas, constata-se que a interpretação da Receita Federal do Brasil prevalece no sentido de que todo e qualquer tipo de indenização deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. O órgão administrativo não se preocupou, até o momento, de diferenciar as espécies de indenização, apenas proclamou, na maioria dos casos, que os valores recebidos a título de indenização seriam considerados receita, o que caracterizaria hipótese de incidência das contribuições federais.

Assim, já se decidiu que (a) integra a receita bruta para efeito de cálculo da COFINS o valor recebido, pela pessoa jurídica, a título de indenização de seguro pela perda ou sinistro de seus bens do Ativo Permanente e do Circulante (Disit 07, Solução de Consulta n. 81, de 19.03.2007); que (b) os valores recebidos, na via judicial, a título de recuperação de despesa, constituem receita nova e deverão integrar a base de cálculo da COFINS, pois não estão relacionados entre as exclusões permitidas em lei (Disit 07, Solução de Consulta n. 127, de 19.11.2010); que (c) as indenizações, destinadas, exclusivamente, a compensar o ganho que deixou de ser auferido (lucros cessantes), recebidas por pessoas jurídicas, compõem a base de cálculo da COFINS (Disit 08, Solução de Consulta n. 63 de 16.03.2009); e que (d) as indenizações recebidas por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real ou presumido,

destinadas a reparar danos patrimoniais integram a base de cálculo para fins de incidência da COFINS (Disit 09, Solução de Consulta n. 126 de 28.03.2006).

Por outro lado, também já se decidiu que (a) o valor de indenização recebida em razão de furto, roubo, inutilização, deterioração ou destruição em sinistro de bens não compõe a base de cálculo da COFINS (Disit 09, Solução de Consulta n. 213, de 18.10.2011) e que (b) as indenizações recebidas pelas pessoas jurídicas optantes pelo Simples, destinadas, exclusivamente, a reparar danos patrimoniais, por não integrarem a receita bruta não serão tributadas pela COFINS (Disit 09, Solução de Consulta n. 126, de 28.03.2006).

Da mesma forma, as decisões das Delegacias da Receita Federal de Julgamento tendem a determinar a tributação das indenizações pelas contribuições, apesar de as indenizações examinadas terem a única finalidade de reparação, não implicando em acréscimo patrimonial. É ver:

“INDENIZAÇÃO DE SEGUROS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO. Integra a receita bruta para efeito do cálculo da contribuição para o PIS o valor recebido, pela pessoa jurídica, a título de indenização de seguro pela perda ou sinistro” (DRJ/RJ2, 4º Turma, Acórdão n. 13-27888, de 27.01.2010).

“INDENIZAÇÃO. Integra a receita bruta para efeito do cálculo da COFINS o valor recebido, pela pessoa jurídica, a título de indenização pela perda de seus bens do Ativo Permanente. RATEIO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. Integram a base de cálculo da COFINS os valores contabilizados como recuperação de despesas. A recuperação, pelo uso compartilhado dos serviços de publicidade, do valor pago pela Impugnante, que arca com essa despesa, não se trata de mero ressarcimento, e sim receita decorrente da disponibilização de tais serviços às distribuidoras” (DRJ/RJ2, 4º Turma, Acórdão n. 13-15103, de 09.02. 2007).

“Indenização. Perdas e Danos. Acréscimo Patrimonial. Receita. Hipótese de Incidência. As indenizações percebidas por perdas e danos

constituem-se em receitas tributáveis, sendo correta sua inclusão na base de cálculo da COFINS, pois a hipótese de incidência desta contribuição contempla a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas” (DRJ/FNS, Acórdão n. 07-4968, de 11.11.2004).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – já teve oportunidade de decidir, por sua Terceira Seção de Julgamento, no caso da indenização de seguros, que, tratando-se de ingressos eventuais relativos à recuperação de valores que integram o ativo, não se pode considerar as indenizações de seguros como receitas para fins de incidência da COFINS (Acórdão n. 3302-000.873, Recurso n. 896266, Processo n. 16366.003273/2007-81, Segunda Turma, Terceira Câmara, Sessão de 1/3/2011). Segundo o Relator Walber Jose da Silva, teria ficado demonstrado que as indenizações de seguro recebidas pela recorrente não afetaram seu patrimônio e nem seu resultado operacional. Aduziu que, “para ser receita, há que afetar o patrimônio da pessoa jurídica. A indenização de seguro tem a mesma natureza do bem sinistrado, já integrante do patrimônio do segurado, e não se confunde com alienação de bens porque o segurado não realizou operação mercantil alguma”.

Ainda no que se refere às indenizações de seguros, também já havia decidido o então Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que “tratando-se de ingressos eventuais relativos à recuperação de valores que integravam o ativo, não se pode considerar as indenizações de seguros ora discutidas como receitas para fins de incidência da contribuição” (Acórdão n. 201-78014, Recurso n. 225853, Processo n. 10930.005175/2003-17, Primeira Câmara, Relatora Adriana Gomes Rêgo Galvão, Sessão de 9/11/2004).

Com efeito, no caso da indenização de seguros, em se tratando de típica indenização por dano emergente, não havendo acréscimo

patrimonial, não há falar em incidência das contribuições, tal como demonstrado.

Por outro lado, o Conselho já examinou situação em que a indenização representou incremento patrimonial e julgou pela incidência do PIS e da COFINS. Ao fundamento de que inexistiria previsão legal para que se excluam da base de cálculo das contribuições as receitas auferidas por indenizações judiciais/lucros cessantes, o Segundo Conselho já decidiu pela incidência da contribuição, mormente quando tais ingressos se referem à reparação de danos ocorridos em imóvel rural de que a autuada não era proprietária, mas mera cessionária de direito de exploração de floresta nativa (Acórdão n. 203-10529, Recurso n. 228851, Processo n. 10980.005192/2004-40, Terceira Câmara, Relatora Maria Teresa Martínez López, Sessão de 8/11/2005).

No caso, pugnava a recorrente fosse desconsiderada a indenização como receita tributável, alegando que se referiria a danos patrimoniais e não a lucros cessantes e que o art. 184, § 10, da Constituição de 1988 prevê a indenização para fins de reforma agrária, relativamente às benfeitorias e não somente pela terra nua; que a doutrina e a jurisprudência teriam o entendimento de que as indenizações por desapropriação de imóveis, ainda que com acréscimo patrimonial, não se submeteriam à incidência do imposto sobre a renda.

Todavia, entendeu a Relatora que não se trataria de reparação de danos sofridos em bens do ativo da recorrente. Apesar da desapropriação para fins de reforma agrária, o termo “danos patrimoniais” não exprimiria a real natureza das indenizações contabilizadas. A recorrente seria apenas a cessionária dos direitos de exploração da floresta nativa existente no imóvel rural. Assim, não detendo a propriedade do imóvel objeto da ação de indenização judicial/ lucros cessantes, não lhe seriam atribuíveis os efeitos fiscais pretendidos, qual seja, de que seria mera reparação por “danos patrimoniais”. Neste caso, entendeu a Relatora que a receita proveniente, quando muito, assumiria o caráter de reparação pela expectati-

va comercial que tinha pela potencial exploração da floresta nativa existente no imóvel rural. Consequentemente, seria devida a exigência fiscal.

## 6. Conclusões

Partindo de nosso singelo estudo, podemos traçar algumas conclusões: (i) a hipótese de incidência do PIS e da COFINS consiste no auferimento de receitas pela pessoa jurídica; (ii) o conceito jurídico de receita, o qual não pode desvincular-se o intérprete, caracteriza-se pela efetiva entrada financeira, que passa a integrar positivamente o patrimônio da entidade; (iii) a palavra indenização designa realidades distintas, sendo imperiosa a identificação de suas espécies para que se possa ter a devida compreensão dos diferentes efeitos jurídicos tributários por elas produzidos; (iv) a indenização por dano patrimonial do tipo emergente recompõe o patrimônio ofendido, sendo espécie denominada indenização-reposição do patrimônio; a indenização por dano patrimonial do tipo lucro cessante representa não a simples reposição do patrimônio, mas a reposição do rendimento ou da própria fonte do acréscimo patrimonial, sendo denominada indenização-reposição do lucro; derradeiramente, a indenização por dano moral nada recompõe, sendo uma espécie de indenização-compensação. Ressalve-se, nesse ponto, que as Cortes Superiores já pacificaram o entendimento de que a indenização pelo dano moral não representa acréscimo patrimonial, eis que seu objetivo precípua seria a reparação do sofrimento e da dor da vítima, causados pela lesão de um direito; (v) como o PIS e a COFINS são contribuições federais incidentes sobre as receitas, entendendo-se estas como ingressos positivos no patrimônio das pessoas jurídicas, sua incidência não seria possível no caso da indenização-reposição do patrimônio; (vi) o Fisco Federal não parece levar em consideração a análise das espécies de indenização para concluir, genericamente, que referidos ingressos financeiros devem ser submetidos à tributação pelas contribuições federais; (vii) por outro lado, o Conselho Administrativo

de Recursos Tributários, nas poucas vezes em que se debruçou sobre o tema, soube diferenciar hipóteses de indenização-reposição do patrimônio – não tributável – em relação a caso de indenização-reposição do lucro – que deve ser tributada por impactar positivamente o patrimônio da entidade.



# EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – NÃO APLICABILIDADE DO ART. 739-A, § 1º DO CPC

Renata Cunha Santos Pinheiro

## I. Introdução

Na já tormentosa execução fiscal vêm os contribuintes sofrendo com mais um dilema: os efeitos em que são recebidos seus embargos mesmo após o oferecimento de garantia suficiente à satisfação integral do crédito objeto do processo executivo embargado.

A discussão travada gira em torno da aplicabilidade, ou não, às execuções fiscais, do disposto no art. 739-A, § 1º do CPC, em razão da redação que lhe deu a Lei 11.382/2006 ao prever que os embargos do executado não teriam efeito suspensivo, salvo se (i) garantido o juízo, (ii) demonstrada a relevância de seus argumentos (*fumus boni juris*) e a (iii) eminência de dano de difícil ou incerta reparação, assim decidir o juiz.

Admitindo-se a aplicação do disposto no citado artigo do Código de Processo Civil, a garantia da execução, somada ao oferecimento dos embargos, não seria mais suficiente para a suspensão da mesma.

A questão não é nova, mas é recorrente. Em recente julgamento proferido sob o rito do art. 543-C do CPC, o STJ mais uma vez retomou o assunto e firmou entendimento no sentido de ser aplicável o disposto no art. 739-A, §1º do CPC às execuções fiscais.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça fundamentou sua decisão com base em interpretação histórica acerca dos efeitos atribuídos aos embargos do devedor, bem como em observância aos princípios que nortearam as várias reformas nos feitos executivos da Fazenda Pública e no próprio Código de Processo Civil, quais sejam, a eficácia material do

feito executivo, a primazia do crédito público sobre o privado e a especialidade das execuções fiscais.

Como ponto fundamental ao entendimento esposado, sustentou a Primeira Seção que a Lei 6.830/80 – LEF – não fez opção, quanto aos efeitos em que devem ser recebidos os Embargos do Executado, por um ou outro regime e, portanto, cabível a aplicação, quanto a esse ponto, do que dispõe a respeito o CPC.

Seja pelo que consta da LEF que, a nosso ver, prevê claramente a atribuição de efeito suspensivo aos embargos, de forma que não caberia aplicação subsidiária do CPC; seja pela interpretação histórica ou sistemática do instituto e, quanto mais, em observância aos princípios que norteiam os feitos executivos movidos pela Fazenda Pública, assim como os que se aplicam a todo o ordenamento jurídico, equivocada está a decisão proferida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Ademais, nos parece que a decisão proferida não enfrentou as consequências advindas da não suspensividade dos embargos à execução, notadamente quando a garantia do juízo for feita em dinheiro.

## **II. Da especialidade da Lei de Execuções Fiscais**

A lei, no seu papel de regular conflitos, muitas vezes acaba por criá-los quando não é clara o suficiente quanto ao seu âmbito de incidência, deixando ao intérprete a tarefa de fazê-lo.

E foi isso o que ocorreu com o advento da Lei 11.382/2006 que introduziu o art. 739-A no CPC, prevendo que os embargos à execução não teriam efeito suspensivo imediato, mas somente após verificadas determinadas condições, e quando assim for atribuído pelo Juiz.

Há um ponto conceitual em todo esse imbróglio que, aparentemente, é pacífico: a Lei de Execuções Fiscais aplica-se prioritariamente a qualquer outra em observância ao princípio da especialidade.

Toda controvérsia advém, portanto, da existência – ou não - de lacuna na Lei 6.830/80 acerca dos efeitos em que devem ser recebidos os embargos à execução.

Isso porque, sendo a referida lei especial em relação a qualquer outra, somente no espaço por ela não regulado é que poderá haver aplicação subsidiária do CPC e, no que importa para o caso, do art. 739-A, introduzido pela Lei 11.382/2006.

A nosso ver, e aí valendo-se de uma interpretação sistemática da mesma, como aliás já havia preceituado o Superior Tribunal de Justiça, a Lei 6.830/80 atribui claramente aos embargos à execução efeito suspensivo.

Acerca dessa controvérsia, muito já se escreveu a respeito, valendo citar o que disse o professor Hugo de Brito Machado:

A Lei 6.830/80 não alberga dispositivo a dizer expressamente que os embargos produzem efeito suspensivo. Entretanto, em seus arts. 18, 19, 24, inciso I e 32, parágrafo 2<sup>o</sup>, deixa bastante clara a ocorrência

---

1. Art. 18. Caso não sejam oferecidos embargos a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução.

Art. 19. Não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução, para, no prazo de 15 (quinze) dias:

I – remir o bem, se a garantia foi real; ou

II – pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Dívida Ativa, pelos quais se obrigou, se a garantia for fidejussória.

(...)

Art. 24. A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:

I – antes do leilão, pelo preço de avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos.

(...)

Art. 32. (...)

§2º Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente”.

desse importante efeito dos embargos, o que nos autoriza a dizer que no âmbito da execução fiscal a interposição de embargos do executado produz efeito suspensivo automático.

(...)

O efeito suspensivo dos embargos, no âmbito da execução fiscal, acolhido pela doutrina e pela jurisprudência, decorre desses dispositivos da lei específica. Jamais resultou da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil. Em obra escrita antes da inserção no CPC de dispositivo atribuindo efeito suspensivo aos embargos, J. Virgílio Castelo Branco Rocha Filho, Juiz de Direito no Estado do Paraná, ensinou que

“as disposições dos artigos 18 e 19 da lei em exame não deixam margem a dúvidas, quando esclarecem que somente após a fluência, in alibis, do prazo para embargar é que a Fazenda se manifestará sobre a garantia da execução, e em tendo ocorrido embargos, só após o julgamento destes é que o terceiro será intimado para as providências que a lei lhe reserva”<sup>2</sup>

À mesma época, José da Silva Pacheco, comentando o art. 24, da Lei n. 6.830/80, doutrinou com inteira propriedade:

“Esclareça-se, porém, que ‘antes do leilão’ significa após o decurso do prazo sem a oposição de embargos, ou após a sentença que os rejeitar, se tiverem sido opostos, mas nunca antes desses atos. Não se há de interpretar como sendo a qualquer tempo. A execução há de estar na fase final, ultrapassadas as fases de cognição ou de resolução de incidentes, dependendo, apenas, do ato expropriatório”.<sup>3</sup>

Finalmente, o parágrafo 2º, do art. 32, da Lei nº 6.830/80, é de clareza meridiana. O depósito que o contribuinte executado tenha feito em garantia da execução somente será convertido em renda, vale dizer, somente será entregue à Fazenda Pública após o trânsito em julgado da decisão. O depósito suspende a exigibilidade do crédito tributário, de sorte que uma vez efetuado o depósito para garantir a

---

2. J. Virgílio Castelo Branco Rocha Filho, *Execução Fiscal Lei 6.830/80 e Títulos Executivos Extrajudiciais*, São Paulo: Leud, 1982, p. 61.

3. José da Silva Pacheco, *Comentários à Nova Lei de Execução Fiscal*, São Paulo: Saraiva, 1981, p. 119-120.

execução, é absolutamente inadmissível a continuação desta, apesar de embargada.<sup>4</sup>

A simples leitura dos dispositivos citados já elidiria, a nosso ver, a pretensa aplicação do que consta no Código de Processo Civil acerca do efeito dos embargos à execução eis que, sendo sua aplicação apenas e tão somente subsidiária, não há complementação a ser feita, ou melhor, lacuna a ser preenchida, de forma que permanecem as disposições contidas na lei especial que regula as execuções fiscais.

No voto condutor da decisão proferida pela Primeira Seção do STJ, da lavra do Ministro Mauro Campbell Marques, restou consignado que inexistente previsão específica na LEF de que os embargos possuem efeito suspensivo. Para tanto, sustentou seu entendimento com base no que prevêem os artigos 21 e 32<sup>5</sup> da mesma lei, *in verbis*:

Esses dispositivos põe uma pá de cal por sobre o mito de que a Lei n. 6.830/80 – LEF é incompatível com a ausência de reconheci-

---

4. Hugo de Brito Machado, “Embargos à Execução Fiscal: Prazo para Interposição e Efeito Suspensivo”, *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 151, São Paulo: Dialética, abril de 2008, p. 49.

5. Art. 21 – Na hipótese de alienação antecipada dos bens penhorados, o produto será depositado em garantia da execução, nos termos previstos no artigo 9º, inciso I. (...)

Art. 32 – Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos:

I – na Caixa Econômica Federal, de acordo com o Decreto-lei 1.737, de 20 de dezembro de 1979, quando relacionados com a execução fiscal proposta pela União ou suas autarquias;

II – na Caixa Econômica Federal ou no banco oficial da unidade federativa ou, à sua falta, na Caixa Econômica Federal, quando relacionados com execução fiscal proposta pelo Estado, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias.

§1º. Os depósitos de que trata este artigo estão sujeitos à atualização monetária, segundo os índices estabelecidos para os débitos tributários federais.

§ 2º. Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do juízo competente.

to de efeito suspensivo nos embargos à execução. A compatibilidade existe, basta que se siga o mencionado art. 21 c/c art. 32, por interpretação extensiva, depositando-se o valor dos bens alienados no aguardo do desfecho do julgamento dos embargos do devedor, adotando-se, no âmbito federal, a sistemática prevista na Lei n. 9.703/98, que disciplina os depósitos judiciais de tributos e contribuições federais, o que evitaria a necessidade de seguir-se o rito dos precatórios na constatação do indébito em sede de embargos.

Com a devida e máxima vênua à posição sustentada, não nos parece razoável a interpretação feita. Primeiro porque o que se fez foi escolher um artigo que, de alguma forma, justificasse o posicionamento adotado, como se esse artigo pudesse ser visto isoladamente, dissociado de todo o contexto no qual está inserido. Como se a previsão da alienação antecipada tivesse o condão de tornar letra morta a redação dos artigos 19 e 24 da mesma lei e que deixam evidente o efeito suspensivo dos embargos à execução.

Ademais, é absolutamente claro que alienação antecipada a que se refere o art. 21 é aquela prevista no art. 670 do CPC e que só é cabível em situações excepcionais, como a sujeição dos bens à deterioração ou depreciação e se houver manifesta vantagem, como previsto nos incisos I e II do art. 670, determinando o parágrafo único que seja sempre ouvida a outra parte antes da decisão.

No mesmo sentido é o entendimento quanto ao que consta no art. 32 da LEF. Ao contrário da conclusão a que chegou o STJ, nos parece que o referido artigo vem para comprovar a intenção do legislador em atribuir efeito suspensivo aos embargos.

Outra não pode ser a conclusão quando se lê, em seu parágrafo 2º, conforme muito bem assinalado pelo Professor Hugo de Brito Machado no trecho transcrito anteriormente, que o depósito efetuado para garantia da execução só será entregue à Fazenda Pública após o trânsito em julgado da decisão.

É evidente que a decisão a que se refere o §2º do art. 32 da LEF é aquela proferida na ação de embargos de devedor, visto que na execução fiscal não há fase de conhecimento e a “decisão” é apenas a de extinção da execução – CPC, art. 794.

Da leitura do que consta nos artigos citados, confirma-se, ao contrário do que tentou fazer parecer o Superior Tribunal de Justiça, o entendimento de que têm os embargos à execução efeito suspensivo. Isso porque, se a execução pudesse prosseguir antes de prolatada a decisão nos embargos, o produto da alienação antecipada dos bens penhorados não ficaria nos autos, como depósito, mas seria transferido diretamente para os cofres da Fazenda Pública. No entanto, na forma do entendimento que manifestamos, é clara a intenção da LEF em conferir aos embargos à execução efeito suspensivo eis que só permite o levantamento do depósito pela Fazenda após o julgamento dos mesmos.

No entanto, considerando a hipótese em que a garantia da execução tenha sido feita em dinheiro, como, então, aplicar-se-ia o disposto no art. 21 em comento?

Aliás, importa ressaltar, o que não é novidade para ninguém, que o depósito em dinheiro, que durante muito tempo era quase uma exceção, vem se tornando regra com a autorização legal para a arbitrária penhora online, penhora de faturamento líquido e com a indisponibilidade universal de bens dos devedores, medidas autorizadas por leis extravagantes, como a LC 118/05, que acresceu o art. 185-A ao CTN, e pela reforma da execução civil disciplinada pela Lei 11.382/06.

A nosso ver não há qualquer lacuna na LEF a ser suprida pela aplicação do Código de Processo Civil. Ao contrário, nos parece clara a intenção do legislador pela eficácia suspensiva dos embargos do executado.

Vale trazer citação feita por André Folloni, em artigo escrito acerca do mesmo tema<sup>6</sup>:

O efeito suspensivo necessário, se não está presente expressamente, está ali claramente implícito. E, adaptando-se a lição de José Souto Maior Borges, “...a sua implicitude em nada lhe subtrai eficácia; não lhe amesquinha a susceptibilidade à autoaplicabilidade”<sup>7</sup>.

Embora defendamos o entendimento de que não há lacuna na Lei 6.830/80 acerca do efeito em que são recebidos os embargos à execução, o que elidiria toda a controvérsia que se segue, o fato é que por outras razões se chega à conclusão de que não é aplicável à execução fiscal o disposto no art. 739-A.

### III. Da formação do título executivo do crédito tributário

Antes do enfrentamento dos argumentos contidos na decisão do STJ relativos aos princípios que norteiam a atividade do Estado na cobrança do crédito público, é importante pontuar, para valoração desses mesmos princípios, a diferença na formação dos títulos executivos extrajudiciais e os títulos executivos dos créditos tributários.

Isso porque, a nosso ver, a atribuição de efeito suspensivo aos embargos à execução, a despeito da previsão nesse sentido contida na LEF, decorre especialmente em razão do modo pelo qual se constitui o título executivo do crédito tributário.

---

6. André Folloni, “Embargos à Execução, Necessidade de Penhora e Efeitos do Recebimento: Relações entre a Lei n. 11.382 e a Lei n. 6830”, *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 173, São Paulo: Dialética, fevereiro de 2010, p. 30.

7. José Souto Maior Borges. “O Princípio da Segurança Jurídica na Constituição Federal e na Emenda Constitucional 45/2004. Implicações Fiscais”. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôrres (org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 248.

Quando se analisam os títulos executivos extrajudiciais, o primeiro e talvez mais importante aspecto que os distingue dos títulos executivos dos créditos tributários decorre da forma como são constituídos.

Os primeiros são formados, invariavelmente, pela vontade manifesta do devedor. Afinal, é dele a assinatura no contrato, no cheque ou na nota promissória. Foi justamente a sua livre e manifesta vontade que fez nascer a relação jurídica obrigacional e o título executivo por ela instrumentalizado.

Os títulos executivos dos créditos tributários, por sua vez, são formados e constituídos por ato unilateral da Fazenda Pública e em face do qual o contribuinte não tem qualquer ingerência. A formação unilateral do título executivo de crédito tributário decorre da autotutela vinculada atribuída à Administração Pública.

Mas não é só na formação do título que reside a distinção entre os títulos executivos extrajudiciais e os de crédito tributário. Se a dívida cobrada através de um título executivo extrajudicial for superior ao montante efetivamente devido, é possível ao executado cobrar do credor, com os mesmos instrumentos, o excesso. Há igualdade de instrumentos processuais entre credor e devedor.

Por outro lado, num título executivo de crédito tributário, o contribuinte executado, para reaver quantia paga a maior, terá de intentar ação de conhecimento contra a Fazenda Pública que, por sua vez, possui peculiaridades que reduzem e postergam sua efetividade. Caso saia vitorioso, o contribuinte terá de aguardar o trânsito em julgado da decisão para iniciar sua execução e, depois disso, aguardar a sistemática dos precatórios.

É inviável, portanto, comparar as duas espécies de execuções e pretender que as mesmas tenham igual tratamento, sob pena de afronta ao princípio da isonomia.

As normas de Direito Processual Civil são concebidas para regular as relações processuais entre partes que se encontram em situação de igualdade, isto é, que estabelecem relações de Direito Privado. As normas de Direito Tributário, por sua vez, são concebidas para regular relações entre partes que se encontram em posições diferentes, em que o Estado, de um lado, possui em seu favor diversos atributos e garantias os quais não são conferidos ao particular executado.

Admitir que a Fazenda Pública avance sobre o patrimônio do executado para satisfação de crédito por ela mesma apurado e constituído, sem que haja um controle jurisdicional prévio será voltar, na prática, à regra do *solve et repete*, o que, a nosso ver, tornaria inócuo o próprio Estado Democrático de Direito.

#### **IV. Dos princípios**

O que se depreende da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça é que, de fato, o entendimento pela aplicação do art. 739-A do CPC às execuções fiscais decorreu de uma análise principiológica do instituto. O Direito Positivo cedeu lugar ao Direito dos Princípios e das Interpretações mesmo quando, conforme entendimento que ora defendemos, não há lacuna na LEF que permita tal aplicação.

Tanto assim que o enfrentamento dos artigos da LEF que preveem o efeito suspensivo dos embargos foi feito de forma bastante superficial, passando-se por cima de questões inequivocamente relevantes e que, como dito, elidiriam toda a controvérsia que se segue, eis que absolutamente prejudicial à mesma.

Os precedentes anteriores do próprio Superior Tribunal de Justiça proferidos no mesmo sentido da decisão que ora se critica falam de Dialogo das Fontes, interpretação histórica e sistemática e princípio da primazia do crédito público sobre o privado.

Nada disso se nega. No entanto, é necessário que cada coisa seja posta no seu devido lugar. É necessário haver temperança quando da aplicação do direito eis que o direito é a lógica do razoável.

E é justamente a razoabilidade que deveria ter norteado a decisão do STJ, o que, infelizmente não ocorreu. Diante de duas interpretações possíveis deveria ter sido escolhida a mais racional, com a finalidade última de realizar-se a justiça.

Apesar do longo trabalho e preocupação em narrar a evolução histórica dos embargos à execução, o que se vê, em última análise, é que o motivo norteador fundamental para o entendimento manifestado pelo STJ foi o de dar/garantir a primazia do crédito público sobre o privado.

Ocorre que, na prática, em nome da melhor e mais efetiva satisfação do crédito público, valores fundamentais e princípios constitucionais são postos de lado.

É o famoso interesse público. Em nome desse interesse público quase tudo pode. Em nome do interesse público que norteia a atividade da Fazenda os mais diversos abusos podem e vem sendo cometidos.

A realidade que se vê com a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, quando entende pela aplicação do art. 739-A do CPC às execuções fiscais é que, cada vez mais, os cidadãos, ora contribuintes, são alijados de seus direitos fundamentais.

Os tais princípios suscitados para justificar o prosseguimento da execução e suas medidas expropriatórias servem, de fato, para destruir por completo garantias fundamentais dos contribuintes, como o direito à propriedade, ao devido processo legal e à ampla defesa.

Como pretender que um contribuinte tenha garantido seu direito de propriedade que, aliás, cumpre uma inegável função social, quando o Estado pode, simplesmente, alienar seu bem antes que sua defesa seja regularmente julgada?

É inegável que o crédito público tem primazia sobre o privado. Ocorre que a atribuição de efeito suspensivo aos embargos à execução, quando se considera que estes só podem ser opostos após o juízo estar integralmente garantido, em nada retira a prioridade do crédito público sobre o privado.

Essa primazia está plenamente garantida e assegurada por diversas formas. Desde a constituição do crédito público até a sua cobrança. A Fazenda Pública, na execução de seus créditos, dispõe de várias garantias e benefícios que aos particulares não é dado. Tudo isso justificado pelo interesse público.

O manto do interesse público não pode servir, no entanto, para tornar letra morta as garantias fundamentais, esquecendo-se que o cidadão é o centro de todo o sistema no qual esse mesmo interesse público está inserido.

Como muito bem salienta Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>8</sup>:

(...) Não é, portanto, de forma alguma um interesse constituído autonomamente, dissociado do interesse das partes e, pois, passível de ser tomado como categoria jurídica que possa ser erigida irrelatamente aos interesses individuais, pois, em fim de contas, ele nada mais é que uma faceta dos interesses dos indivíduos: aquela que se manifesta enquanto estes – inevitavelmente membros de um corpo social – comparecem em tal qualidade. Então, dito interesse, o público – esta já é uma primeira conclusão –, só se justifica na medida em que se constitui em veículo de realização dos interesses das partes que o integram no presente e das que o integrarão no futuro. Logo, é destes que, em última instância, promanam os interesses chamados públicos.

---

8. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 61.

Donde, o interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem.

Admitir que o contribuinte tenha seu bem adjudicado pela Fazenda ou levado a leilão antes do julgamento de sua defesa foge ao mais completo absurdo e torna letra morta as garantias individuais previstas na Constituição Federal.

E qual a solução a ser dada nos casos, cada vez mais recorrentes, em que a execução é garantida com dinheiro? A Fazenda poderá levantar o depósito e caso o contribuinte seja vencedor em seus embargos à execução lhe caberá aguardar na fila dos precatórios? Data máxima vênia, tal proposição afronta ao princípio da dignidade humana.

De um lado estão os direitos fundamentais de propriedade e da livre iniciativa, bem como as garantias do devido processo legal, do contraditório e ampla defesa e, de outro, um bem coletivo que, no caso, caracteriza-se no interesse arrecadatório do Estado.

Diante dessa aparente tensão entre direitos fundamentais e interesse coletivo tem-se a proporcionalidade como postulado para aplicação dos princípios jurídicos, de forma que se chegue à adequação da restrição de um fator em favor do outro.

Considerando a hipótese do presente estudo, deve-se buscar a solução proporcional e adequada entre a realização dos interesses fazendários na consecução do crédito público e, por outro lado, os prejuízos que sofre o contribuinte caso a execução embargada não seja suspensa.

Ora, não é preciso muito esforço para ver que não há qualquer prejuízo à Fazenda em, estando o Juízo garantido, aguardar o julgamento dos embargos à execução. Por outro lado, também não é preciso qualquer esforço para ver o tamanho do prejuízo imposto ao contribuinte que, se

tiver seus embargos providos, terá de ingressar com demanda autônoma para reaver seu dinheiro e, caso saia vitorioso, aguardar na fila dos precatórios que, sabidamente, demoram muitos anos a serem pagos. Isso sem contar no caso de alienação antecipada do bem eventualmente penhorado e que jamais lhe será devolvido.

O Estado já dispõe em seu favor, legitimado pelo interesse público que defende e instrumentaliza, de inúmeros mecanismos e prerrogativas que lhe põe em vantagem sobre os particulares para garantir a consecução de seus objetivos.

Aliás, é importante pensar que as normas tributárias, e dentre elas se encontram especialmente a Lei 6.830/80 e o Código Tributário Nacional vêm, muito mais do que para dar suporte à atividade do Estado, limitar essa atividade de forma que os direitos e garantias dos contribuintes sejam preservados. Como lembra Ricardo Lobo Torres<sup>9</sup>, as normas tributárias são elaboradas “... em homenagem à segurança dos direitos individuais”.

Quando se pretende a aplicação de um dispositivo isolado, qual seja, o art. 739-A do CPC, às execuções fiscais, sem que seja feita uma análise do contexto no qual esse artigo foi criado, foge-se da verdadeira intenção do legislador.

A interpretação do Direito deve ser feita como um todo e não isoladamente, como aliás ressaltou o Ministro do Supremo Tribunal Federal e professor titular da Universidade de São Paulo, Eros Grau, “*não se interpreta o Direito em tiras*”<sup>10</sup>.

O art. 739-A foi inserido num contexto em que a oposição de embargos à execução não depende mais da garantia do juízo, conforme

---

9. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 12.

10. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 44, 131 e 132.

disposto no art. 736 que o precede. Trata-se de consequência lógica e isonômica.

Pela mesma análise histórica feita na decisão proferida pelo STJ, verifica-se que os embargos à execução previstos no CPC dependiam da realização da penhora, depósito ou caução para sua oposição, o que agora, na forma da redação dada pela Lei 11.382/2006, não é mais necessário.

Fica evidente, a nosso ver, que o dispositivo que revogou o efeito suspensivo dos embargos à execução, vindo na mesma oportunidade com outro diretamente relacionado a ele, qual seja o que dispensou a exigência de garantia do juízo nesta mesma espécie de execução, só pode ter se dirigido a esta execução especificamente, a de títulos executivos extrajudiciais.

A revogação do efeito suspensivo dos embargos é a contrapartida da revogação da exigência de garantia do juízo, o que não se aplica às execuções fiscais.

Voltando-se à interpretação sistemática defendida pelo STJ, tem-se por inafastável o cotejo da relação que os dispositivos da Lei 6.830/80 guardam entre si e a respectiva interação com todos os demais princípios e regras de direito tributário, assim como as normas de direito processual civil e, inegavelmente, as garantias e princípios constitucionais.

Em o fazendo, outra não pode ser a conclusão senão a de que as alterações promovidas pela Lei 11.382/2006, notadamente o art. 739-A, §1º do CPC, não se aplicam aos processos regidos pela Lei 6.830/80, que são tributários e, nesse ponto, expressamente regidos pela referida lei, especial em relação a qualquer outra.

## **V. Conclusão**

Diante do que expusemos anteriormente, não nos parece possível concluir de outra forma que não seja pela suspensividade automática dos

embargos à execução fiscal, na forma como prevê a Lei de Execuções Fiscais.

Ademais, ainda que se admitisse a existência de lacuna na referida lei quanto aos efeitos dos embargos à execução fiscal, em observância às garantias fundamentais e aos princípios do devido processo legal, da proporcionalidade e da ampla defesa, outra não poderia ser a conclusão senão a de que uma vez garantida a execução deve-se aguardar o julgamento dos embargos.

**PARECER**  
**PGFN/CAT/Nº 1427/2011**

**Adesão do Brasil à Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Assuntos Tributários (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*), na parte relativa ao intercâmbio de informações. Compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro, inclusive no que toca ao tema do *sigilo fiscal*.**

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Memorando RFB/Suari nº 641, de 6 de julho de 2011, solicita a esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional manifestação sobre a compatibilidade da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Assuntos Tributários (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*) com o ordenamento jurídico brasileiro, para fins sua adesão pelo Brasil.

2. O texto da convenção, no idioma inglês, ainda não traduzido para o vernáculo e tal como emendado no ano de 2010<sup>1</sup>, foi-nos encaminhado por meio eletrônico, de que segue cópia em anexo, por nós rubricada. Consigne-se que se trata de uma versão não oficial, sendo que não conseguimos obter, por meio da *internet*, cópia da versão oficial. Ao que tudo indica, porém, o texto que recebemos da SRFB corresponde ao texto oficial.

3. À Nota RFB/Suari/Corin nº 56, de 28 de junho de 2011, vinda com o expediente, assim expõe a SRFB a matéria:

---

1. A versão original é de 1988.

“A presente Nota trata da posição consolidada da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) em aderir à Convenção sobre Assistência Mutua Administrativa em Assuntos Tributários (Convenção) que abrange:

(i) o intercâmbio de informações, que possui conteúdo praticamente igual ao dos *Tax Information Exchange Agreements (TIEA)* e ao dos artigos relativos ao intercâmbio de informações dos *Acordos para Evitar a Dupla Tributação (ADT)*;

(ii) a assistência na recuperação e conservação de créditos tributários estrangeiros; e

(iii) o serviço de notificação de documentos;

De forma sintética, a posição da RFB a respeito da Convenção é que, por ora, não convém assinar a parte relativa à assistência na recuperação e conservação internacional de créditos tributários nem o serviço de notificação de documentos, tendo em vista não haver elementos conclusivos sobre a viabilidade dessas partes da Convenção para a RFB ou para o país. Por outro lado, a RFB entende que a parte relativa ao intercâmbio de informações deve ser assinada, pois ampliaria a capacidade de fiscalização e identificação da evasão e elisão internacional pelas autoridades da RFB e da Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN).

### **I – Contexto**

Na década de 1970, a Comunidade Européia e outros países perceberam que a fiscalização já não poderia mais ser feita em bases locais, sendo necessário o intercâmbio internacional de informações entre administrações tributárias. Desse movimento, por exemplo, surgiram, em 1977, a Diretiva 77/799/CEE do Conselho Europeu e, em 1988, a Convenção.

Com o advento da crise financeira internacional em 2008, o G8 e o G20 (de que o Brasil faz parte) resolveram fomentar os trabalhos do *Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários* (Fórum), considerando que a crise abria boa oportunidade para o combate à evasão e à elisão fiscal internacional.

Nesse contexto, os trabalhos do Fórum para promover a transparência sobre a titularidade de bens e rendas e o intercâmbio de

informações para fins tributários foram reforçados por meio do comprometimento conjunto dos membros do G20. Entre os produtos decorrentes dos trabalhos do Fórum está a modificação da Convenção para permitir sua ratificação por países que não sejam membros da OCDE e da União Européia, a fim de aumentar a rede de intercâmbio de informações.

Considerando esse movimento, o Brasil foi convidado, juntamente com a China, a Índia e outros países, a enviar uma ‘carta de interesse em assinar a Convenção’. Portanto, a expectativa é de que o número de países signatários aumente significativamente nos próximos meses e anos.

Além disso, a Ministra das Finanças da França enviou uma carta ao Ministro da Fazenda do Brasil, em 20 de abril de 2011, ressaltando a importância de todos os países do G20 assinarem a Convenção e que haverá uma cerimônia especial para sua assinatura por ocasião da reunião do G20 em novembro de 2011. Dada a proximidade da data mostra-se urgente que as medidas burocráticas internas para assinatura da Convenção sejam iniciadas imediatamente.

## II – Texto da Convenção

Analisando o texto da Convenção, com relação à parte de intercâmbio de informações, pode-se notar pequenas diferenças em relação aos Acordos de Intercâmbio de Informações Tributárias (*Tax Information Exchange Agreement – TIEA*) negociados pelo Brasil, como:

- (i) ausência de definição do que seriam custos ordinários ou extraordinários;
- (ii) cláusula de intercâmbio automático de informações, se as autoridades assim negociarem no caso concreto;
- (iii) ausência de menção a *trusts*, fundações e outras figuras jurídicas;
- (iv) ausência de apresentação dos requisitos de identificação do sujeito a quem se refere o pedido de informações e de motivação do pedido de informações, entre outros detalhes.

Pode-se dizer que a parte de intercâmbio de informações da Convenção é substancialmente igual ao do atual modelo de TIEA da OCDE, sendo aquela mais sintética, sem prejuízo substancial

quanto ao conteúdo. Além disso, mais de 30 Acordos para Evitar a Dupla Tributação (ADT) celebrados pelo Brasil prevêem um artigo específico de intercâmbio de informações, embora o texto desses seja mais sintético que o da convenção.

Certamente, traria mais segurança jurídica para as partes envolvidas se a Convenção fosse mais detalhada. Contudo, não julgamos que essas omissões em seu texto possam gerar prejuízos ou riscos significativos de implementação.

De qualquer forma, entendemos que as garantias de sigilo da informação intercambiada (artigo 22) e a proteção a pessoas e os limites à obrigação de prestar assistência (artigo 21) são suficientemente abrangentes para permitir a preservação da soberania nacional e a manutenção dos direitos dos contribuintes.

Vale destacar que pelo menos um texto substancialmente semelhante ao da Convenção já foi analisado pela PGFN e está pendente de aprovação no Congresso Nacional, qual seja, o teto do TIEA com os EUA (Acordo entre o Governo dos Estados Unidos da América e o Governo da República Federativa do Brasil para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos), assinado em 20/03/2007. Além disso, os ADT celebrados pelo Brasil também prevêem a possibilidade de intercâmbio de informações, porém, de forma bilateral e mais sintética.

### **III – Vantagens em assinar a Convenção no lugar de celebrar vários TIEA**

O primeiro ponto positivo em assinar a Convenção, na parte relativa ao intercâmbio de informações, é que isso reduziria o custo administrativo em negociar vários TIEA, permitindo que a RFB concentrasse seus esforços na negociação de outros acordos internacionais.

Em segundo lugar, reduziria o desgaste político de defender a utilidade de cada TIEA bilateral enviado ao Congresso, em vez de enviar apenas uma Convenção multilateral. Em terceiro lugar, entendemos que será mais difícil que o Congresso atrase ou recuse a aprovação de uma Convenção multilateral, elaborada pela OCDE e assinada por países do mundo inteiro, do que a aprovação de um

simples TIEA bilateral, como está ocorrendo com o TIEA Brasil-EUA.

No âmbito internacional, o momento é politicamente propício para a assinatura da Convenção, repita-se, no que tange ao intercâmbio de informações. Isso porque o esforço de promover o intercâmbio de informações e a transparência internacional em assuntos tributários, onde se insere o Fórum Global, foi uma iniciativa do G20, de que o Brasil faz parte.

#### **IV – Partes da Convenção relativas à cobrança de crédito fiscal e à notificação de documentos**

Com relação à assistência na cobrança de créditos fiscais internacionais (item (ii) do primeiro parágrafo), foi elaborada a Nota RFB/Suari/Corin nº 29, de 13 de abril de 2011, enviada para análise pela PGFN. Em síntese, a conclusão da Nota foi a de que, *‘enquanto não temos acesso a dados de potencial impacto na arrecadação, entendemos ser aconselhável não aderir a essa parte da Convenção, já que os potenciais riscos e assimetrias na aplicação da Convenção [no que tange à assistência na cobrança internacional de crédito tributário] superam os esperados benefícios’*. Além disso, conforme explicado na Nota, considerando apenas a parte da assistência na cobrança de crédito tributário, restam dúvidas sobre a compatibilidade dessa parte da Convenção com a ordem jurídica interna, entre outras questões apresentadas que serão oportunamente analisadas pela PGFN.

No que tange ao serviço de notificação de documentos da Convenção (item (iii) do primeiro parágrafo), não vemos utilidade em aceitar esse dispositivo, uma vez que, basicamente, diz respeito à ciência do contribuinte por meio de notificação/intimação. Do ponto de vista do direito interno, não vemos necessidade de aceitar esse dispositivo, pois é possível a notificação de Auto de Infração e de citação judicial por meio de edital. Por isso, ao ser desnecessário para a RFB, esse serviço apenas geraria ônus administrativo para o Brasil, considerando os pedidos estrangeiros que teríamos de responder, sem benefício ou utilidade correlata relevante.

## V – Conclusões e sugestões

Conforme visto acima, não identificamos divergências relevantes entre o texto da Convenção e o texto do Acordo para Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos (TIEA) que foi assinado com os EUA. Além disso, a possibilidade de intercâmbio de informações está sinteticamente reproduzida em mais de 30 Acordos para Evitar a Dupla Tributação (ADT) em vigor no Brasil.

Assim, por ora, concluímos ser viável para a Administração tributária brasileira assinar a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Assuntos Tributários na parte referente ao intercâmbio de informações, fazendo constar, porém, reservas nas seções relativas à execução de créditos fiscais internacionais e ao serviço de notificação de documentos. Caso, no futuro, se conclua pela viabilidade de aderir à parte relativa à cobrança ou ao serviço de notificação, poder-se-á propor a retirada das ‘reservas’.

**Considerando que haverá um evento específico durante a reunião do G20 em novembro de 2011 para a adesão conjunta da Convenção, sugerimos, para evitar atrasos no trâmite interno ou constrangimentos internacionais, sem prejuízo de outras medidas, que seja solicitada, com urgência, a manifestação da PGFN sobre o texto da Convenção relativo ao intercâmbio de informações (pois será feita reserva à seção de cobrança internacional de crédito tributário e à de notificação de documentos).<sup>2</sup>**

4. Como anotado pela SRFB, o atual texto da Convenção é bastante semelhante ao texto do Acordo entre o Governo dos Estados Unidos da América e o Governo da República Federativa do Brasil para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, já analisado por esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários por meio do Parecer PGFN/CAT/Nº 367/2009, alentado e pioneiro estudo sobre o assunto,

---

2. Destaques do original. No original havia trechos sublinhados, que suprimimos, para maior clareza.

com conclusão no sentido da sua compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro.

5. Mais recentemente, tal conclusão vem de ser confirmada por este órgão, por ocasião da análise do texto de novos Acordos dessa natureza, também eles bilaterais, a serem firmados pelo Brasil com o Governo de Jersey, com os Estados de Guernsey e com o Arquipélago das Bermudas, consoante se vê, respectivamente, dos Pareceres PGFN/CAT/Nº 785/2011 PGFN/CAT/Nº 976/2011, e PGFN/CAT//Nº 1332/2011.

6. Como registramos no Parecer PGFN/CAT/Nº 1322/2011, os Pareceres PGFN/CAT/Nº 785/2011 e PGFN/CAT/Nº 976/2011 fazem referência ao histórico das questões jurídicas que acordos dessa natureza, ao longo do tempo, suscitaram perante o ordenamento jurídico nacional, especialmente aquelas atinentes à temática do *sigilo fiscal*, e apontam para o atual entendimento do órgão sobre o assunto, aposto no Parecer PGFN/CAT/Nº 367/2009, e também no subsequente Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009 – de que transcrevem longos e substanciais excertos –, em sentido favorável à sua celebração pelo Brasil, principalmente à luz da autorização contida no parágrafo único introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, ao artigo 199 do Código Tributário Nacional, com o seguinte teor:

“Art. 199 [...]

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.”

7. Invocam-se, ali, além disso, a título ilustrativo, outros pareceres desta mesma Coordenação-Geral, com idêntica conclusão, como, por exemplo, os Pareceres PGFN/CAT/Nº 1000/2010 e PGFN/CAT/Nº 1035/2010.

8. Na espécie que ora examinamos, está-se diante, não de acordo a ser celebrado bilateralmente, mas sim de convenção multilateral sobre a matéria, que hoje já se encontra firmada por várias Nações, cuja adesão, pelo Brasil, sem dúvida alguma, virá representar notável avanço de nosso País no trato da questão do intercâmbio de informações no âmbito internacional.

9. Comparados os textos da Convenção com o dos acordos bilaterais assinados pelo Brasil, não se constata diferenças de fundo que impeçam a adesão do Brasil à referida Convenção, nada obstante cuidar-se de texto mais sucinto que o daqueles, como devidamente referido pela SRFB em sua consulta, sendo que equivalentes garantias ao *sigilo fiscal* dos contribuintes também se encontram aqui presentes.

10. Diante do exposto, na linha do atual entendimento deste órgão em relação à matéria, nossa manifestação, com o registro que fizemos no item 2, supra, é pela inexistência de obstáculos jurídicos a impedirem a adesão do Brasil à Convenção em referência, na parte objeto da consulta.

É o parecer. À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS,  
em 29 de julho de 2011.

FRANCISCO TARGINO DA ROCHA NETO

Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS,  
em 29 de julho de 2011.

**CLÁUDIA REGINA GUSMÃO CORDEIRO**

Coordenadora-Geral Substituta

De acordo. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em  
29 de julho de 2001.

**CLÁUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO**

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário Substituto

Aprovo. Restitua-se à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em  
29 de julho de 2001.

**ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO**

Procuradora-Geral



**PARECER**



**ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS  
ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA  
EMPRESA SITUADOS EM DIFERENTES  
UNIDADES DA FEDERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.  
LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, ART. 13, § 4º,  
I. CONCEITO DE VALOR DA ENTRADA MAIS  
RECENTE – PARECER.**

**Ives Gandra da Silva Martins**

**Fátima Fernandes Rodrigues de Souza**

**Consulta**

Honra-nos a empresa, por seu advogado, **Dr. Júlio Nogueira**, com a seguinte consulta:

A consulente possui uma filial, sediada em outro Estado, a qual adquire mercadorias junto aos fornecedores sediados nos estados do Sul e Sudeste, e, em seguida, realiza a transferência das mesmas para o seu Centro de Distribuição localizado no Estado da Bahia. A filial Capixaba, ao efetuar a transferência para o CD Baiano, utiliza sistematicamente como base de cálculo do ICMS o valor da entrada mais recente da mercadoria, fazendo ainda constar no documento fiscal de transferência por ela emitido, no campo de informações complementares, o número do documento fiscal que originou a aquisição daquela mercadoria pelo estabelecimento Capixaba (remetente).

O fisco baiano autuou a consulente com a seguinte alegação:  
- nos exercícios de 2007 e 2008- A base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais deve ser o valor corres-

pondente à entrada mais recente da mercadoria, que é o valor equivalente ao custo de aquisição das mercadorias no caso sob análise. Esse valor está superior ao previsto no inciso I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96, pois a base de cálculo não é igual ao valor correspondente ao da entrada mais recente das mercadorias, trata-se, portanto, de operações de saídas de outros estados em transferência interestadual para entradas na filial situada na Bahia com o creditamento de valor de ICMS acima do permitido no ordenamento legal.

Assim sendo, neste auto de infração faz-se a cobrança do ICMS creditado a maior no livro de entradas da autuada, pois houve a ilegal apuração do imposto, com subsequente pagamento, pela filial baiana, de valor menor que o devido (menos que o previsto em Lei) ao Estado da Bahia.

Neste sentido, a Lei Complementar n. 87/96, e seu art. 13, § 4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE. Define como “entrada mais recente” o equivalente ao “custo de aquisição”, e esclarecem que “**entendemos ser equivalente ao CUSTO DE AQUISIÇÃO da mesma, baseado no que está disciplinado na Ciência Contábil e nos fundamentos expostos adiante.**”

Agora adentrando um pouco na própria Auditoria Fiscal-contábil, ressalte-se que a presente autuação foi baseada nos arquivos dos SINTEGRA entregues e/ou fornecidos pelo contribuinte em meio eletrônico, e apresentados pela própria empresa, portanto (vide fls., indicadas no índice).

Assim sendo, por força e em consonância com reiteradas decisões do CONSEF/BA, a exemplo das transcritas logo a seguir, utilizamos como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, o **VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, QUE CORRESPONDE À DATA IMEDIATAMENTE ANTERIOR À DA DATA DA SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA** para a filial localizada Na Bahia, sendo que , quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, adotou-se a entrada de MAIOR valor, pois mais benéfico para o contribuinte.

**Para tanto, retirou-se o ICMS e o PIS/COFINS da operação da última ENTRADA( pois se referem a tributos recuperáveis) e incluiu-se o ICMS à alíquota de interestadual 12% (doze por cento), a exemplo das operações de SAÍDAS De Outro ESTADO destinadas a ENTRADAS em TRANSFERÊNCIAS NA FILIAL SITUADA NO ESTADO DA BAHIA, tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos (vide índice acostado a este processo) e com o ITEM 11 do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (RI), estoques disponível [http://www.cpc.org.br/pdf/cpc\\_16\\_r1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf) e também com a doutrina predominante que assim dispõem.**

ITEM do CPC - ESTOQUES- 11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço da compra, os impostos de importação e outros tributos( exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis às aquisições de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição ( NR) (Nova redação dada pela Revisão CPC n. 1, de 08.01.2010. ( grifos nossos).

Portanto, a teor do art. 3º. do CTN sendo a atividade da fiscalização/autuante plenamente vinculada não poderia ela pretender deixar de aplicar a legislação do Estado de origem, no qual ocorreu o fato gerador do ICMS, que se quer pretender desconsiderar, até mesmo porque segundo o art. 97, IV do CTN a Lei 7000/2001 e seus arts. 11, §1º, inc. I e §4º, inc. I, já estabelecem de forma suficiente a base de cálculo do ICMS cujo fato gerador ocorreu dentro das fronteiras daquele Estado, a teor inclusive do princípio da territorialidade, já que não prevista a ressalva respectiva, a teor do que estabelece o art. 102 do CTN.

Como se pode verificar no corpo do auto de infração, para encontrarem o valor da ENTRADA MAIS RECENTE na filial da autuada no Estado, cujas mercadorias foram transferidas para a filial do Estado da Bahia, os autuantes utilizaram o seguinte método:

a) tomaram o valor da aquisição da mercadoria efetuado pelo estabelecimento sediado no Estado, que corresponde ao valor da última entrada;

b) desse valor, **retiraram o valor do ICMS do PIS e da COFINS**  
**c) em seguida adicionaram o valor do ICMS incidente sobre a**  
**operação de saída do estabelecimento Capixaba.**

Juntaram ao PAF dois demonstrativos:

1- Demonstrativo de apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais - Art. 13 § 4º, I da LC 87/96- VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE -VEMR- 2007 a 2008.

2- Demonstrativo da Apuração do ICMS creditado a maior nas operações de entradas em Transferências Interestaduais- 2007 a 2008- ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

No entendimento da Consulente, para encontrarem o valor da ENTRADA MAIS RECENTE, os agentes fiscais criaram uma metodologia completamente equivocada, que não encontra amparo no Art. 13 § 4º, I da LC 87/96 - VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE -VEMR-

Para melhor compreensão, juntamos, a título de exemplo, alguns dos documentos mencionados nos demonstrativos elaborados pelos autuantes.

Fls. 562

**Aquisição de mercadoria no Estabelecimento sediado noutr  
Estado**

aquisição de **118 refrigeradores** efetuada à Electrolux do Brasil S.A  
Valor total dos produtos R\$ 57.224,10 NF 877419

Valor do frete 4.583,59 CNH 018941

Valor do IPI 8.583,62 Nf. 877419

**Total 70.391,31**

**Segundo os autuantes, para apurar o valor da entrada mais recente da mercadoria, excluíram do valor da aquisição os impostos recuperáveis, tais como:**

**ICMS s/produtos 4.005,69-**

**(destacado na nota de compra)**

**ICMS s/ frete 320,85- (destacado no CNH )**

**PIS 1,65% 1.019,83- (57.224,10+4.683,59x1,65%)**

**COFINS 7,60% 4.697,38- (57.224,10+4.683,59 x 7,60%)**

**TOTAL DAS EXCLUSÕES 10.043,75-**

**Valor líquido 60.347,56**

Em seguida, dividiram pela quantidade da mercadoria recebida (118 unidades), encontrando um valor unitário de R\$511,42, ao qual adicionaram o valor do ICMS devido nas saídas da filial Capixaba, calculado pela alíquota interestadual de 12%. Ou seja, tomaram o valor de R\$511,42 ÷ 88%, o que resultou em R\$ 581,15. Partindo desse valor apurado (R\$ 581,15), que, segundo os autuantes, seria o valor correto que o estabelecimento sediado no Estado deveria assumir **como preço da entrada mais recente**, fizeram a comparação com o valor constante da nota fiscal (nf. 001.169 R\$596,53) ( R\$70.391,31 ÷ 118= 596,53) de transferência do estabelecimento sediado no Estado para o estabelecimento autuado. Encontrando uma diferença, os agentes concluíram que foi praticado, a título de valor da entrada mais recente, um valor superior ao que deveria ter sido praticado.

Tomando essa diferença, (R\$596,53-R\$581,15=R\$15,38) ela foi multiplicada pelas 118 unidades, o que resultou no valor de R\$1.814,84, considerado como crédito indevido, devendo ser esornado ( vide docs. 01 a 04 anexo) sob a alegação de que o estabelecimento Capixaba teria utilizado, como preço de transferência, um valor maior que a entrada mais recente.

Diante dos fatos acima apresentados, deseja saber a Consulente:

1. O método utilizado pelo fisco baiano para encontrar o valor pelo qual o estabelecimento Capixaba deveria ter efetuado efetuar a transferência da mercadoria para o CD localizado na Bahia, que consistiu em tomar o valor da compra efetuada pelo estabelecimento Capixaba, dele excluir o valor dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e em seguida dividir por .88% ( 100-12% alíquota interestadual do ES), está correto?
2. O valor da entrada mais recente da mercadoria para fins de encontrar a base de cálculo nas transferências para outro estabelecimento do mesmo contribuinte é o correspondente a última entrada?

## Resposta

A resposta às questões formuladas passa, preliminarmente, por relembrarmos alguns conceitos da propedêutica do direito tributário e do ICMS.

Para partilhar a competência tributária entre as diversas pessoas políticas que compõem a Federação, a Constituição da República adotou o **critério material**, descrevendo os fatos que podem ser adotados pela legislação ordinária de cada um dos entes da Federação, para instituir e cobrar imposto em seus respectivos territórios.<sup>1</sup>

Visando a uniformidade da tributação em nosso país, de dimensões continentais, previu, no art. 146, as matérias que devem ser reguladas por lei nacional, ou seja, lei complementar, cuja aprovação dependente de quorum especial.

Reza, efetivamente, o art. 146 da CF:

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;

...

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

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; (...)

---

1. *A União também poderá instituir esse imposto, se algum dia voltarem a existir Territórios no Brasil, a teor do que estabelece o art. 147 da CF.*

As normas gerais, por excelência, no âmbito do direito tributário, estão previstas no Código Tributário Nacional, que embora tendo surgido como lei ordinária, adquiriu o status de lei complementar desde a EC 1/69.

O art. 97 desse estatuto, especialmente o seu inciso III, em perfeita sintonia com o inciso III do art. 146 da CF, prevê que :

Art. 97- Somente a lei pode estabelecer:

I a instituição de tributos, ou a sua extinção;

(...)

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

(...)

A definição de fato gerador da obrigação tributária implica a definição se seus elementos constitutivos, a saber: a materialidade, o sujeito passivo, o sujeito ativo, a base de cálculo e a alíquota, que tirante as hipóteses expressamente excluídas pela Constituição, devem ser instituídas por lei.<sup>2</sup>

Em face do regime estabelecido pela Lei Maior, a competência privativa para instituir e cobrar determinados impostos só será validamente exercida pelos entes tributantes, se a legislação ordinária respeitar a materialidade prevista na Constituição e estiver em perfeita sintonia com a lei complementar, que estabelece as normas gerais.

---

2. Segundo Yonne Dolácio de Oliveira, “o princípio da reserva absoluta, adotado no sistema tributário brasileiro, implica reservar exclusivamente à lei a definição dos elementos ou notas características do tipo legal tributário”. E conclui, “obviamente esse tipo é cerrado, exige a subsunção do fato à norma legal, vez que a decisão do legislador é exaustiva e definitiva, vedando que o aplicador do Direito substitua o legislador, inclusive pelo emprego da analogia.” *Princípio da legalidade e da tipicidade*, in *Curso de direito Tributário*, Cejup, 1993, p.155.

Entre os impostos cuja competência foi atribuída a Estados e Distrito Federal, a Constituição, no seu art. 155, II, estabelece que lhes cabe:

Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

...

De todos os impostos de competência estadual, o mais importante é, efetivamente, o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços interestadual e intermunicipal e de comunicações - ICMS, responsável pela maior parte da receita derivada, auferida pelos Estados e Distrito Federal.

A estrutura desse imposto é, em grande parte, a do antigo ICM – o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, da Constituição passada -, ao qual a Carta de 1988 agregou alguns serviços, antes incluídos na competência dos municípios ou da União, e as operações outrora sujeitas ao imposto único sobre minerais, combustíveis, energia elétrica, que também estavam, no regime anterior, na competência tributária da União.

Embora se trate de imposto que possui vocação nacional, o constituinte, ao mesmo tempo em que optou por mantê-lo na competência de Estados e Distrito Federal, procurou estabelecer mecanismos para assegurar que sua instituição e cobrança guardasse uniformidade em todo o território nacional. Assim, além de se submeter às normas gerais do Código Tributário Nacional, a legislação ordinária das várias uni-

dades da federação deve adequar-se à lei complementar específica desse imposto.

Tendo em vista que, na Carta de 1988, a estrutura do ICMS é muito semelhante à do antigo ICM, as normas gerais que, na ordem constitucional anterior, se encontravam previstas no DL 406/68, foram, num primeiro momento, recepcionadas pela nova ordem jurídica instaurada com a Constituição de 1988, nos termos do art. 34 § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Além disso, o § 8º desse mesmo dispositivo, estabeleceu que, se, dentro de 60 dias contados da promulgação da Constituição, não fosse promulgada lei complementar regulando o imposto no seu novo perfil, os Estados e o Distrito Federal poderiam estabelecer, por Convênio celebrado por seus Secretários da Fazenda, as normas gerais necessárias para a sua instituição e cobrança.

Como a lei complementar não foi promulgada dentro desse prazo, foi celebrado o Convênio 66/88 com base no qual foram editadas as leis que instituíram o ICMS nos Estados e no Distrito Federal.

Finalmente, em 13 de setembro de 1996, foi promulgada a Lei Complementar n. 87, que veio a estabelecer as normas gerais do imposto de competência estadual previsto no art. 155, II, da CF, sofrendo posteriormente alterações pelas LC n. 92/97, 99/99 e 102/2000, 114/02; 115/02, 120/05 e 122/06.

Para efeito deste parecer, analisaremos as normas gerais relativas ao fato gerador e à base de cálculo do imposto traçadas pela Lei Complementar n. 87/96, contrastando-as com a legislação ordinária do Estado da Bahia para ver se se encontram em harmonia, como exige o art. 146 da CF.

A definição do objeto do ICMS, tal como contida no art. 155 da CF, engloba uma multiplicidade de situações passíveis de serem erigi-

das, pela legislação ordinária, em fatos geradores ou hipóteses de incidência do imposto. Todas elas estão previstas na Lei Complementar 87/96, a saber:

- Operações relativas à circulação de mercadorias;
- Prestação de Serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, ainda que iniciados no exterior;
- Prestação de serviços de comunicação

Interessa-nos, aqui, tão somente o aspecto material atinente às **Operações relativas à circulação de mercadorias**, que tem, como pressuposto de fato, um ciclo econômico, composto de um conjunto encadeado de operações mercantis, que vão desde a produção do bem até a sua entrega ao consumidor final.

O fato gerador do tributo é cada uma das operações que compõem esse ciclo econômico e que têm “mercadorias” como objeto.

De longa data, a doutrina e a jurisprudência têm procurado definir o conteúdo e o alcance desse conceito, a partir da definição de cada palavra que compõe a expressão - o que é bem difícil, pois o sentido de um termo acaba, na verdade, sendo determinado pelos demais.

**Operação**, por exemplo, é um termo plurívoco, podendo ser compreendido no seu sentido físico, econômico ou jurídico. Porém, tratando-se da interpretação de uma norma jurídica, a doutrina enfatiza que o sentido que interessa é o jurídico, ainda que possua também um substrato econômico. O fato é que, haurindo o termo seu significado dos demais termos, doutrina e jurisprudência fixaram-se no entendimento de que, **na expressão “operações relativas à circulação de mercadorias”, “operações” encerra o significado de “negócio jurídico”**

ou “ato jurídico” capaz de impulsionar a mercadoria da fonte de produção ao consumo.<sup>3</sup> e <sup>4</sup>

**Mercadorias** são coisas móveis adquiridas ou produzidas pelo contribuinte com a finalidade de comercialização. São, portanto, bens objetos da mercancia, exercida pelo contribuinte com habitualidade, como atividade empresarial<sup>5</sup>.

**Circulação**, da mesma forma que o termo “operações”, comporta diversos significados. Porém, posto que o vocábulo “operações” significa atos ou negócios jurídicos, conforme definido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, **o conceito que interessa é o de “circulação jurídica”, representada pela transferência da posse ou da propriedade da mercadoria.**<sup>6</sup>

A circulação se exterioriza de várias formas indicadas na lei complementar, sendo, a principal delas, a *saída* da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

O art. 2º, da LC 87/96, arrola as hipóteses em que se configuram as operações relativas à circulação de mercadorias, nos itens: I, IV, V, §1º, I e III, às quais a legislação se refere como *fato geradores* do imposto, indicando a saída como o *momento* em que se reputa ocorrida a incidência.

A alínea “a” do art. 2º, alude à *saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.*

---

3. RTJ 64/538

4. Assim também entende a maior parte dos doutrinadores, como Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Roque Antonio Carrazza, Paulo de Barros Filho, Cléber Giardino e um dos signatários deste parecer.

5. AI 131.941-1. Rel. Min. Marco Aurélio. DJU 19.4.91, p. 4583.

RTJ 78/215; 104/284.

6. RTJ 58/360.

Na sua primeira parte, a norma trata da saída que ocorre em virtude de negócio jurídico, mediante o qual a posse ou a propriedade é transferida entre dois sujeitos. Porém, a seguir acrescenta: “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que, ocorrida no território do mesmo estado, equivale à movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa.

Essa previsão, que já existia no regime anterior à Constituição de 1988, gerou intensos debates para saber se a mera saída física da mercadoria seria suficiente para caracterizar o fato gerador do imposto, ou se a incidência só se reputava ocorrida com transferência de sua titularidade.

Essa última intelecção é que terminou prevalecendo, tanto que o STF decidiu que:

O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade não gera direito à cobrança de ICMS. O emprego da expressão “operações” bem como a designação do imposto, no que consagra o vocábulo “mercadoria” são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e este não corre quando o produtor simplesmente movimenta frangos.

A jurisprudência do STJ consolidou-se no mesmo sentido, a teor da Súmula 166, assim firmada:

Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

No entanto, importa observar que a mera circulação física da mercadoria não é suficiente para caracterizar a incidência do imposto,

quando a transferência se dá entre estabelecimentos da pessoa jurídica, **situados na mesma unidade da federação.**

Já quando as transferências ocorrem entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mas **situados em Estados diferentes**, a circulação física assume relevância para configuração da incidência do imposto, a fim de que não se verifiquem distorções na arrecadação das diversas entidades da federação.

É que, nessas situações, se não tributada a mercadoria no estado de situação do estabelecimento remetente, toda a arrecadação ocorreria no estado de destino, prejudicando o estado produtor.

Assim, a única hipótese em que o fato gerador efetivamente se configura entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, é quando esses estabelecimentos estão situados em Estados diferentes, para que cada um dos sujeitos ativos da obrigação tributária (ou seja, os Estados envolvidos) possa perceber a parcela do imposto que lhe cabe pela circulação ocorrida dentro de seu território.

É, precisamente, a hipótese objeto da consulta, **em que se dá a transferência da mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, situados em diferentes Estados da Federação: no Estado, em que se encontra o estabelecimento remetente, e na Bahia, em que se encontra o Centro de Distribuição da Consulente.**

Nesse caso, como vimos, embora não haja *negócio jurídico* nem *transferência de titularidade da mercadoria* – que permanece pertencendo à mesma pessoa jurídica - a circulação física torna-se importante para definir a participação de cada Estado no imposto incidente sobre o trecho do ciclo econômico (de impulsionamento da mercadoria da fonte de produção ao consumo), ocorrido dentro de seus respectivos territórios.

Teçamos, agora, algumas considerações acerca da base de cálculo, que é o critério escolhido pelo legislador como apto a mensurar o fato gerador, para o fim de quantificar o tributo.

No dizer de **PAULO DE BARROS CARVALHO**<sup>7</sup>:

Uma das duas funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo do fato imponible, que se consubstancia num comportamento de uma pessoa. Este atributo, além, da característica mensuradora, é fator de enorme significação, pois revela ao estudioso precisamente aquilo que está sendo dimensionado, equivale a dizer, firma e declara, com solidez e exatidão, a natureza do fato que está sendo avaliado na sua magnitude. Pode ser utilizado, com ótimas perspectivas, para confirmar, infirmar ou afirmar, o verdadeiro critério material das hipóteses tributárias. Confirmar, sempre que a grandeza eleita for apta para medir o núcleo que o legislador declara como a medula da previsão fáctica. Infirmar, quando a medida for incompatível com o critério material enunciado pela lei. E afirmar, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, fixando-se, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo dimensionada.

A doutrina é enfática em destacar a importância desse elemento componente da regra de incidência, que, ao mesmo tempo em que se presta a medir as proporções do fato imponible para o fim de determinar o valor da obrigação tributária, presta-se, ainda, a descortinar a real natureza da exação, revelando o verdadeiro aspecto material da incidência, que pode vir oculto na norma tributária.<sup>8</sup>

---

7. *Curso de Direito Tributário, 4ª Ed, São Paulo, Saraiva p.345-346.*

8. *Como demonstrado por Alfredo Augusto Becker: "Deve haver, pois, uma perfeita sintonia entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo; do contrário ele se descaracteriza, como bem demonstrou Alfredo Augusto Becker:"O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso el*

No caso do ICMS, tratando-se da espécie tributária *imposto*, a base de cálculo, por força do art. 146, III, *a*, da CF, há de estar prevista em lei complementar.

Os arts. 3º a 13 da Lei Complementar n. 87/96 apontam qual deve ser, em cada uma das situações definidas como fato gerador, a base de cálculo do imposto, identificando-a, na maioria dos casos, com o valor da operação ou com o preço do serviço.

Os §§ 1º e 2º do art. 13 indicam, expressamente, os elementos que devem e os que não devem integrar a base de cálculo do ICMS.

O inciso I do § 1º do art. 13 estabelece que, compõem a base de cálculo do ICMS, *o montante do próprio imposto*, constituindo o respectivo destaque efetuado na nota fiscal, mera indicação para fins de controle. Pelo fato de o montante do imposto integrar sua própria base de cálculo é que se diz que o ICMS, ao contrário do IPI, é um imposto calculado “por dentro”, sistemática já considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 212.209-RS, tendo a EC 33/01 eliminado todas as dúvidas que pudessem existir quanto à validade dessa sistemática, ao dizer, na alínea “i”, do inciso XII, do art. 155, que “cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do imposto, de modo que o montante a integre *também* na importação do exterior do bem, mercadoria ou serviço”. Esse preceito foi incorporado à lei complementar 87/96 pela lei complementar 114/02, que alterou o parágrafo 1º do art. 13 daquele diploma.

O inciso II, *a*, do § 1º do art. 13 dispõe que integram a base de cálculo do ICMS os valores correspondentes a *seguros, juros e demais*

---

*ou medida e/ou valor. Quando o método é o valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que constituirá, logicamente, outra base de cálculo e com isto, “ipso facto”, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributo, quantas diferentes bases de cálculo existirem”. (...) Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1963, 339.*

*importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição.*

O art. 13, I, da Lei Complementar n. 87/96 estabelece que, na saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo é o valor da operação.

Esse conceito “valor da operação” não oferece dificuldades, quando a saída ocorre em decorrência de um negócio jurídico, de uma operação implicando a transferência jurídica da titularidade da mercadoria de um para outro sujeito, pois, nessas hipóteses, ela equivale ao preço, critério apto a mensurar o negócio jurídico celebrado, que representa o pressuposto de fato da incidência do ICMS, em toda a sua complexidade e dimensão econômica.

**Se, entretanto, a transferência se dá entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica situados em diferentes Estados da Federação, em que ocorre a incidência do imposto como forma de atribuir a cada um deles o montante do imposto gerado pela circulação ocorrida em seu território, inexistente o critério preço,** a partir do qual normalmente se estrutura o valor da operação.

Para essas hipóteses, o § 4º do art. 13 prevê que a base de cálculo do imposto é:

- I — o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
- II — o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;
- III — tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Como se vê, o dispositivo estabelece bases de cálculo específicas para cada uma das situações de saída de mercadoria destinada a estabe-

lecimento pertencente ao mesmo titular situado em outro Estado, tendo em vista a **atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, ou seja, pelo estabelecimento remetente.**

O inciso I, em que a base de cálculo é *o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, aplica-se quando a atividade desenvolvida pelo remetente é **mercantil**; o inciso II, em que a base de cálculo é *o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*, aplica-se quando o estabelecimento remetente é **industrial**; e o inciso III, tratando-se de mercadorias não industrializadas, ou seja, **produto primário**, *a base de cálculo é o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

Não obstante a clareza do dispositivo, alguns fiscos estaduais passaram a dar-lhe uma interpretação manifestamente divorciada de sua letra e de seu sentido, a partir do entendimento de que “o valor da última entrada” (art. 13, § 4º, I) só poderia ser utilizado como base de cálculo da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, se a operação que ensejou essa última entrada fosse, efetivamente, uma operação mercantil, e não mera transferência entre o estabelecimento industrial e outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, dentro de um mesmo Estado. Isso porque, na legislação de alguns estados a transferência interna da mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica pode ser realizada por qualquer valor, desde que não inferior ao custo.

Nesses casos, argumentam as Fazendas, deve ser aplicável o art. 13, § 4º, II, que preconiza o custo de produção como base de cálculo da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

**ADOLPHO BERGAMINI**<sup>9</sup> sustenta que as razões desse entendimento residem em suposto prejuízo para os estados destinatários, e analisa a pretensa inconsistência, partindo do exame da legislação paulista:

Tomemos como exemplo uma pessoa jurídica que tem dois estabelecimentos no Estado de São Paulo – um fabricante e outro distribuidor – e um outro estabelecimento no Estado do Rio Grande do Sul. Para fins meramente didáticos, o estabelecimento fabricante ser doravante designado apenas como “A”, o estabelecimento distribuidor como “B” e o estabelecimento do Rio Grande do Sul como “C”.

Muito bem. Segundo a legislação paulista (art. 38, § 3º, do RICMS/SP), a base de cálculo na operação interna de transferência de mercadorias pode ser qualquer valor, desde que não inferior ao custo. Em cumprimento a esta disposição paulista, após produzir a mercadoria (suponhamos que o custo de produção é de R\$ 100,00), “A” a transfere para “B” por valor próximo ao preço de venda ao consumidor final (R\$ 200,00), afinal, pela legislação paulista, “A” não está impedido de assim proceder, já que a única vedação é a transferência por valor inferior ao custo. E seguido o art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, “B” dá saída da mercadoria a “C” pelo valor de R\$ 200,00 (última entrada), aplica a alíquota interestadual de 12% e, conseqüentemente o ICMS destacado na Nota Fiscal é de R\$ 24,00, que será apropriado como crédito por “C”. “C” por sua vez, vende a mercadoria a R\$ 250,00, aplicando sobre este valor a alíquota interna do Rio Grande do Sul de 17%, o que gera o débito do imposto de R\$ 42,50. Mas, como possui crédito de R\$ 24,00, “C” recolhe efetivamente ao Erário Gaúcho a quantia de R\$ 18,50.

Ocorre que, se “B” transferisse a “C” a mercadoria pelo custo de produção (R\$ 100,00), o crédito do imposto escriturado “C” seria

---

9. *Comentários à Lei Complementar n. 87/96 de Advogados para Advogados – Adolpho Bergamini, MP Editora, 2008 – p. 226-229).*

de R\$ 12,00 (não R\$ 24,00). Em decorrência, levando-se em conta que do débito de R\$ 42,50 seria descontado o crédito de R\$ 12,00, o imposto a pagar para a Fazenda Pública do Rio Grande do Sul seria no valor de R\$ 30,50 (não R\$ 18,50).

Em razão dessa diferença a menor do imposto recolhido aos cofres públicos no estado destinatário, o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Rio Grande do Sul, no Processo n. 13263-14.00/03.0, sustentou o entendimento de que, nesses casos, independente da atividade a que se dedica o estabelecimento remetente, deve ser aplicável o art. 13, § 4º, II, que preconiza o custo de produção como base de cálculo da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

No mesmo sentido a Resposta à Consulta n. 27/2007, da SEFAZ/MG.

Sublinhando que o tema ainda não foi suficientemente discutido pela doutrina e que se apresenta polêmico, na jurisprudência Judicial e administrativa, o autor supracitado salienta que, mesmo se o art. 13, §4º não fizesse distinção clara sobre quando deve ser utilizado o valor da última entrada e o valor do custo da produção (a nosso ver, a distinção é claríssima), a conclusão haveria de ser pela insubsistência dessa interpretação, que distingue entre as saídas internas promovidas por estabelecimentos do mesmo contribuinte:

A nós, afigura-se bem claro que o intérprete não pode ir além do que dispõem as normas jurídicas, que são as reais fontes do direito. E por não haver distinção clara na legislação sobre quando deve ser utilizado o valor da última entrada e quando deve ser utilizado o custo da produção, o contribuinte não pode ser apenado por escolher o meio que melhor se adapta à forma como seus negócios são conduzidos porque, em razão do princípio constitucional da livre iniciativa, não podem sofrer quaisquer ingerências pelos entes públicos.

Não é só. Em nosso exemplo, “B” (o distribuidor) é um estabelecimento autônomo para fins de apuração do ICMS por ele devido, nos termos do art. 25 da Lei Complementar n. 87/96, independentemente de ser ou não uma filial, industrial ou comercial.

E, sendo assim, as operações realizadas junto a “b”, ainda que a título de transferências, obrigam-no a registrar débitos e créditos de ICMS à apuração do quantum devido, porquanto o art. 2, I, da Lei Complementar n. 87/96, determina que o fato gerador do ICMS ocorre também na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Ora, Interpretando-se referidos dispositivos de acordo com o princípio da não cumulatividade, se a saída de uma mercadoria a qualquer título, inclusive para outro estabelecimento do mesmo titular, constitui débito de ICMS, é evidente que a entrada dessa mesma mercadoria gera direto ao crédito para aquele que a receber.

Por essas linhas conclui-se que, para efeitos de apuração do ICMS, consideram-se entradas tanto transferências entre estabelecimentos industrial e comercial do mesmo titular, como aquisições ou compras contratadas com terceiros, de modo que qualquer uma dessas operações gera a “C” o direito ao crédito do imposto destacado na Nota Fiscal.

Mais ainda: mesmo que se superem todos os argumentos acima delineados, há ainda um outro – o art. 13, § 4º, incisos I e II, da Lei Complementar n.87/96, apenas dispõem as hipóteses em que será considerado um valor ou outro, mas não veiculam normas, sancionatórias prescrevendo o estorno/glosa dos créditos caso se adote uma base de cálculo em detrimento da outra. **E as legislações estaduais, em sua grande maioria, não contêm normas nesse sentido, razão pela qual a glosa dos créditos imposta pela fiscalização em Autos de Infração carece de um fundamento básico: legalidade.**

É, efetivamente, o que ocorre em relação à Lei 7014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, o qual reproduz, “ipsis literis”, a disposição contida no art. 13, §4º da Lei Complementar 87/96, sem agasalhar tal distinção. O mesmo se diga do Decreto 6284/97, que a

regulamentou, no art. 56, V, e da Lei 70001/01, que regula o imposto no Estado.

De qualquer forma, na situação objeto da consulta, não é possível vislumbrar a distorção apontada pelo autor, no texto transcrito, de vez que **a última entrada da mercadoria, que antecedeu a transferência interestadual para o CD da Consulente, não foi uma transferência interna entre estabelecimentos da Consulente, mas uma aquisição mercantil, celebrada entre o estabelecimento remetente e terceiros.**

Por outro lado, dúvida não há de que **a atividade do estabelecimento remetente é mercantil, razão pela qual, a base de cálculo prevista em lei é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.**

A lei complementar 87, não estabelece, nem no art. 13, nem em qualquer outro artigo, um conceito específico para “valor da entrada”. Tampouco o fazem as legislações ordinárias do Estado da Bahia e do Estado, que, aliás, estão – como haveriam mesmo de estar - perfeitamente afinadas com as normas gerais da lei complementar, sob pena de violação ao art. 146 da CF.

No entanto, a jurisprudência tem considerado que, por “valor da entrada mais recente” **há de se entender que se trata do valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência<sup>10</sup> - que no caso da Consulta, decorreu de uma operação mercantil.**

---

10. Segundo Hugo de Brito Machado: “evidentemente, a expressão “entrada mais recente da mercadoria” há de ser tomada em atenção aos casos nos quais em mais de uma data estejam registradas entradas de mercadoria da mesma espécie, ou em que a mercadoria que está sendo transferida tenha, ela mesma, ingressado no estabelecimento remetente em mais de uma data.” Aspectos Fundamentais do ICMS, Dialética, São Paulo, pag.83.

Foi esse, efetivamente, o critério que a Consulente praticou, nas operações a que se refere o auto de infração n. 206891.0007/12-8. Daí a razão pela qual **o trabalho fiscal, ao impugná-lo, apresenta-se manifestamente contrário a lei**

Com efeito, concluiu o agente fiscal que, nos exercícios de 2007 e 2008, nas operações de transferências interestaduais praticadas pela Consulente – a saber, as operações de transferência de mercadorias de sua filiar Capixaba para o CD situado na Bahia -, a base de cálculo, ou seja, **o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, haveria de ter sido o valor equivalente ao “custo de aquisição das mercadorias”.**

Para definir esse “custo de aquisição”, a fiscalização concebeu a seguinte fórmula:

- a) tomou o valor pelo qual o estabelecimento do Estado adquiriu a mercadoria em data mais recente que corresponderia ao valor da última entrada;
- b) desse valor, **retirou o valor do ICMS do PIS e da COFINS**
- c) **em seguida adicionou o valor do ICMS incidente sobre a operação de saída do estabelecimento Capixaba.**

À evidência, o Senhor Agente, leu na lei aquilo que gostaria que nela estivesse escrito, mas que dela não consta, nem expressa, nem implicitamente. Adotou, portanto, procedimento que não encontra guarida quer na Lei 87/96, quer na legislação ordinária baiana.

Tanto é assim, que os agentes fiscais não indicam a norma que estaria dando respaldo à “metodologia” por eles adotada. O mesmo se diga da decisão de 1ª instância administrativa que, para manter a autuação, fundamenta-se, exclusivamente, em respostas da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, destinada a padronizar procedimentos

nas Auditorias Fiscais-contábeis, **ato administrativo insuscetível de sobrepor-se à lei ordinária e à lei complementar.**<sup>11</sup>

Veja-se o seguinte trecho dessa decisão, que à guisa de cumprir o disposto no art. 13, §4, I da LC 87/96, na verdade viola-o flagrantemente e atesta a ilegalidade da sistemática adotada pela fiscalização, ao concluir:

Em suma, nas operações de transferência de mercadorias entre o estabelecimento distribuidor e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o valor correspondente ao valor da entrada mais recente da mercadoria, segundo dispõe o inciso I do §4º do art. 13 da LC87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função de imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumpra observar que a fiscalização na apuração da base de cálculo levou em conta o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, expurgando do (sic) ICMS o PIS e o COFINS.(...)

Portanto, considerando que o comando contido no art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96, é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo de produção, tais rubricas contábeis não podem integrar a base de cálculo prevista no citado dispositivo legal, sem (sic) correto não considerá-los, como fizeram os autuantes, na composição da base de cálculo nas transferências para filiais localizadas neste Estado.(...)

Ressalto que os autuantes, para adotar o seu procedimento fiscal constante nas planilhas acima especificadas, ou seja, para determinar o valor mais recente da mercadoria na forma prevista na

---

11. Para Paulo de Barros Carvalho, “A vinculação do ato administrativo, que, no fundo, é a vinculação do procedimento aos termos estritos da lei, assume as proporções de um limite objetivo a que deverá estar atrelado o agente da administração, mas que realiza, imediatamente, o valor da segurança jurídica. Se a vinculação não é, em si mesma, nesse hemisfério do direito, um valor, persegue-o de perto (...)” *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, 14ª edição, p. 372.

legislação tributária acima citada, efetuaram consulta à Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, objetivando a padronização de procedimentos nas Auditorias Fiscais-contábeis, cujo posicionamento do citado órgão é no sentido de que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais (que não produziram as mercadorias ou produtos) deve ser constituída pelo VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, EXCLUINDO-SE da mesma (BASE DE CÁLCULO) OS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (no presente caso, PIS e COFINS). Por isso considero correto o procedimento da fiscalização em expurgar valores que não compõe (sic) o custo da mercadoria porquanto se tratam de tributos recuperáveis.

Ora, é de se indagar: onde na lei se encontra disposição determinando que, para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria, devam ser expurgados o PIS e a COFINS? Em lugar algum!

Ademais, “custo de aquisição” não é base de cálculo de nenhuma das hipóteses de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica sediados em Estados diferentes. O inciso II fala em “*custo da mercadoria produzida*”, quando a atividade do estabelecimento remete-se for **industrial**, o que não é o caso.

Em se tratando de estabelecimento comercial – como é a filial Capixaba da Consulente – a base de cálculo, nos termos do art. 13, §4º da LC 87/96 é “a entrada mais recente” (inc. I), expressão que se refere ao valor das operações pelo qual o estabelecimento do Estado de titularidade da Consulente comprou, em época mais recente, as mercadorias ou mercadorias da mesma espécie, transferidas ao CD da Bahia, também de sua titularidade.<sup>12</sup>

---

12. *Criticando a redação do inciso II do art. 155 da CF* observa um dos signatários deste parecer: “*Continua o constituinte a incidir na mesma terminologia incorreta do Texto anterior. A compensação não se dá por força do imposto cobrado na operação anterior, mas do*

A interpretação esposada pelas dignas autoridades atuantes é, portanto, contrária à ordem jurídica e geradora de insegurança tributária, realidade que tem, ultimamente, afastado investidores do País <sup>13</sup>.

No momento em que o governo busca reformular, para os próximos dois anos, sua política de atração de investimentos procedimentos fiscais como o retratado na consulta, em nada colaboram para sustentar esse objetivo.

Na presidência do Conselho Superior de Direito da Fecomercio de São Paulo e participando do Conselho Superior de especialistas da CNC, denominado de Conselho Técnico, em inúmeros contatos com investidores estrangeiros, os signatários deste parecer têm percebido que muitos desistem de vir para o País, por força da complexidade do sistema tributário, da alta carga e da falta de segurança jurídica <sup>14</sup>.

---

*imposto incidente. O imposto poderá nunca ser cobrado, mas gerará direito a crédito, posto que a incidência é aquela determinadora do crédito, como bem já decidiu o Supremo Tribunal Federal nas questões que lhe foram levadas ou como já demonstrei em parecer sobre a matéria” (Ives Gandra da Silva Martins; Comentários à Constituição do Brasil, 6º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2ª. ed., 2001, p. 439).*

13. *Em encontro realizado na Fecomercio de São Paulo, no dia 20/08/2012 sob o título “Competitividade: o calcanhar de Aquiles do Brasil – Fragilidade e Superação” seus participantes (José Pastore, Antonio Corrêa Lacerda, Clemente Ganz Lúcio e o autor deste parecer realçaram a questão tributária como um dos fatores de afastamento de investidores (Revista Conselhos da Fecomercio-São Paulo, Ano 3, Edição 15, p. 46/51).*

14. *Paulo Rabello de Castro escreve: “Veneno mata. Fertilizante faz crescer e multiplicar. Qual dos dois desejamos espalhar pelo solo da economia brasileira? A reforma tributária deve ter como objetivo primordial responder a esta pergunta. Não existem duas questões, nem três. A decisão a ser enfrentada pela opinião pública e pelos representantes políticos da sociedade é uma só: fertilizante ou veneno? Continuaremos a intoxicar as atividades econômicas deste País com a carga tributária possivelmente mais distorcida do planeta? Ou, finalmente, haveremos de enfrentar com coragem e clareza a questão mais importante da cidadania?” (O direito tributário no Brasil – reflexão sobre o sistema tributário realizada por juristas e economistas, 2ª. ed., coordenação Ives Gandra Martins, Paulo Rabello de Castro e Rogério Gandra Martins, ob. cit. p. 301).*

À evidência, em momento em que se quer ofertar confiança aos investidores, interpretação como a estampada nos autos de infração lavrados contra a Consulente, apresentam-se não só equivocadas, como desinteressantes para o País, de vez que estão na contramão do novo projeto governamental, cujas metas prioritárias são simplificação, segurança jurídica e redução do nível de imposição.<sup>15</sup>

Igualmente insubsistente a conclusão dos Agentes fiscais, de que o valor utilizado pela Consulente “estaria superior ao previsto no inciso I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96”, e que a transferência interestadual do estabelecimento do Estado, teria gerado, no CD situado na Bahia, creditamento de ICMS em valor acima do permitido no ordenamento legal.<sup>16</sup>

---

15. **RE 166772-9/RS, DJ 16.12.94, Rel. E. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno: EMENTA:** “INTERPRETAÇÃO – CARGA CONSTRUTIVA – EXTENSÃO. *Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta escorai a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a conformação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar descabe ‘inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse ela perseguida’* Celso Antônio Bandeira de Mello – em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele”.

16. **Alexandre de Moraes lembra o seguinte: “Cálculo do ICMS e respeito ao princípio da não cumulatividade:** STF - “O sistema de créditos e débitos, por meio do qual se apura o ICMS devido, tem por base valores certos, correspondentes ao tributo incidente sobre as diversas operações mercantis, ativas e passivas, realizadas no período considerado, razão pela qual tais valores, justamente com vista à observância do princípio da não cumulatividade, são insuscetíveis de alteração em face de quaisquer fatores econômicos ou financeiros. De ter-se em conta, ainda, que não há que falar, no caso, em aplicação do princípio da isonomia, posto não configurar obrigação do Estado, muito menos sujeita a efeitos moratórios, eventual saldo escritural favorável ao contribuinte, situação reveladora, tão somente, de ausência de débito fiscal, este sim, sujeito a juros e correção monetária, em caso de não-recolhimento no prazo estabelecido” (STF - 19 T. - REextr. nº 195.902/SP - Rel. Min. Ilmar Galvão, Diário da Justiça, Seção I, 20 novo 1998, p. 13). **Conferir, no mesmo sentido:** STF – 1a. T. - REextr. nº 195.643/RS – Rel. Min. Ilmar Galvão, Diário da Justiça, Seção I, 21 ago. 1998, p. 16” (Constituição do Brasil Interpretada, Ed. Atlas, 2002, p. 1745).

O crédito lançado pela Consulente em sua filial Capixaba corresponde rigorosamente ao imposto incidente na etapa anterior, como previsto no art. 155, §2º, I da CF e art. 19 da LC 87/96, e nas normas da legislação ordinária que regulam a não cumulatividade do imposto.<sup>17</sup>

Em consequência do manifesto comprometimento da base de cálculo, o trabalho fiscal é inválido, por desatender ao princípio da legalidade, consagrado nos arts. 150, I e 37 da CF, “*verbis*”:

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;  
(...)”

Art. 37 – A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também ao seguinte:

(...)

---

17. *Ives Gandra da Silva Martins, distingue “princípio” de “técnica”: “A não cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica. É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição no dispositivo que se reporta ao IPI dizendo que esse imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. 5 Ou como está no dispositivo que se reporta ao ICMS dizendo que esse imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Em tais enunciados, embora já esteja de certa forma definido o que se deva entender por não-cumulatividade, não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual esta será efetivada. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio. A técnica da não cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é “maneira ou habilidade especial de executar algo”. Assim, a técnica da não cumulatividade é o modo pelo qual se executa ou se efetiva o princípio” (Pesquisas Tributárias – Nova Série 10, ob. cit. p. 72).*

bem como ao art. 97 do CTN, segundo o qual a base de cálculo deve estar prevista em lei, **e não em meros atos emanados pela autoridade administrativa, a pretexto de padronizar procedimentos de auditorias.**

É que a ilegalidade da base de cálculo atinge os requisitos essenciais do lançamento, tornando imprestável, inválido.

A propósito desse que é o mais importante ato tributário, prevê o art. 142 do CTN:

Art.142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido** identificar-se o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (grifamos)

O dispositivo em comento indica os **elementos essenciais** que o lançamento, na condição de ato administrativo, deve preencher, para se reputar **válido**.

Muito se discutiu, na doutrina, se o auto de infração poderia ser considerado lançamento. Não obstante a existência de posições doutrinárias divergentes, fixou-se o entendimento de que sim, desde que nele estejam englobados todos os elementos indicados no art. 142 do CTN.

Dáí resulta que a **ausência de um desses elementos ou a sua incompatibilidade com a verdade material, contamina de vício insanável o ato administrativo, que não pode ter outro desfecho senão a anulação.**

Nesse sentido é firme a doutrina, como se vê da manifestação de **ALBERTO XAVIER:**

*“A anulação é o ato pelo qual a Administração fiscal revoga, total ou parcialmente, o lançamento que, em virtude de erro de fato, erro de direito ou omissão, **tenha definido uma prestação tributária individual superior à que decorre diretamente da lei.** Ao invés do que sucede na figura do lançamento provisório excessivo (ou infundado) que deixa de produzir os seus efeitos por caducidade da providência em que se traduz, o lançamento definitivo excessivo (ou infundado) padece de um vício em sentido próprio, de uma nulidade: os efeitos cessam de se produzir mercê de um ato jurídico que os constata e que conseqüentemente os destrói retroativamente”<sup>18</sup>*

No caso em exame, o lançamento nasceu eivado de vícios insanáveis, por ter tomado como base de cálculo critério não previsto em lei, daí defluindo a imprestabilidade do lançamento, sendo indevidos os **tributos e multas por ele exigidos.**

A jurisprudência do CARF é firme em reconhecer que o auto é nulo, sempre que se apoiar em base de cálculo imprestável, como se vê da ementa do Acórdão 2402-01319, da 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, cuja ementa, na parte que interessa a este parecer, dispõe:

....

ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO MONTANTE AUTUADO. USO INDEVIDO DE AFERIÇÃO INDIRETA. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

O cálculo do montante devido constitui elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A adoção de base de cálculo equivocada altera os elementos essenciais do

---

18. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro – São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1977, p. 90.*

lançamento, motivo pelo qual deve ser reconhecida sua nulidade por vício material.

É, precisamente, o que ocorre na situação objeto da consulta.

Nem se argumente que a metodologia utilizada pela fiscalização encontraria apoio na jurisprudência, mais precisamente no que restou decidido pelo STJ, no REsp. 1.109.298 - processo que, por coincidência, encontra-se sob o patrocínio dos signatários deste parecer - a que os agentes fiscais fazem expressa referência no auto de infração.

É que essa decisão – que sequer transitou em julgado, em virtude de contradição que motivou a interposição de embargos declaratórios – **foi proferida em situação fática e jurídica absolutamente distinta da que é retratada nesta consulta.**

Nesse Acórdão, o Tribunal manifesta sua concordância de que o critério para definir a forma de cálculo a ser utilizada, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em Estados diferentes, nos termos do art. 13, §4º, **é o tipo de atividade exercida pelo estabelecimento remetente**, como se vê do seguinte trecho do voto do Relator, Ministro **CASTRO MEIRA**:

Como se percebe, o cerne da controvérsia refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular – no caso, saída do centro de Distribuição e entrada na Filial-RS – o que demanda interpretação do artigo 13, § 13, § 4º, da LC 87/96, com a seguinte redação:

(...)

Em estudo específico sobre o tema, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza elucida que esse rol se dá porque “(...) em tais operações incorre transferência da titularidade jurídica de posse ou de propriedade da mercadoria, já que a pessoa jurídica é a mesma, inexistente o critério ‘preço’, a partir do qual normalmente se estrutu-

ra o valor da operação” (Curso de Direito Tributário, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo:Saraiva, 10 ed. 2008, p.770) Nota-se, pois, que a interpretação da norma deve ser restritiva, sob pena de alargarem-se as exceções já que a norma estabeleceu bases de cálculo a serem adotadas em situações excepcionais, estratificando o quantum.

**Em segundo lugar**, os incisos do § 4º remetem-se à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo: no inciso I, mercantil, no II, a industrial e, no III, a relativa a produtos primários. No caso, a atividade realizada pelo sujeito passivo é a industrial, aplicando-se o inciso II.

Deve observar-se, **em terceiro**, que um dos objetivos da norma é evitar o conflito entre os entes da federação em decorrência da arrecadação do imposto. Como a transferência é interestadual, o enrijecimento da base de cálculo nessas operações acaba por fixar o montante de imposto a ser recolhido para cada sujeito ativo, evitando que se estabeleça litígio.

Porém, na situação analisada, **o estabelecimento remetente era de natureza industrial, e o CD foi considerado seu prolongamento, o que caracterizou a transferência promovida, não como a do inciso I, mas como a do inciso II do §4º do art. 13 da LC 87/96.**

Melhor explicando: naquele processo, a transferência interestadual ocorrida foi precedida de transferência interna entre um estabelecimento fabril e o CD da mesma pessoa jurídica, situados em São Paulo. Tendo o Tribunal entendido que o CD era um prolongamento do estabelecimento fabril, não poderia ter deixado de concluir que a base de cálculo da transferência da mercadoria para outro estabelecimento do mesmo sujeito passivo situado no Rio Grande do Sul, seria aquela prevista no inciso II do §4º, do art. 13 da Lei 87/96, devendo levar em conta os custos incorridos no estabelecimento industrial - e também aqueles incorridos no CD, considerado seu prolongamento, a teor dos aclaratórios ofertados.

Veja-se, naquilo que interessa à questão aqui discutida o trecho da ementa desse julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS.BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, §4º, DA LC 87/96.

1. Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pela recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do centro de Distribuição com destino ao estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96.

(...)

6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do art. 13, §4º da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).(...)

sendo de se destacar o trecho do voto do relator, o Ministro **CAS-  
TRO MEIRA**, em que **equipara o CD a estabelecimento industrial,  
ao considerá-lo prolongamento do estabelecimento fabril:**

No caso, a recorrente, diante da magnitude da atividade desenvolvida e com a finalidade de aumentar sua eficiência, desmembrou do núcleo fabril o setor de distribuição de mercadorias entre suas unidades, criando o Centro de Distribuição, localizado em São Bernardo do Campo- SP. Se não fosse esse desmembramento, não haveria dúvida de que a base de cálculo do ICMS na transferência da mercadoria entre São Paulo e Rio Grande do Sul (sic) aquela prevista no inciso II “o custo da mercadoria produzida, assim entendia a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, já estaria diretamente atrelada ao caráter industrial da atividade exercida pela recorrente. (...)

Ora, se o mero desmembramento dessa atividade pudesse alterar a base de cálculo do tributo, haveria insegurança jurídica (...)

Como se percebe, nesse julgado foi considerado aplicável o inciso II do §4º do art. 13, da LC 87/96, porque se deu ao CD a mesma natureza do estabelecimento fabril que lhe transferira a mercadoria, dentro do Estado de São Paulo.

Ora, **no caso presente, o estabelecimento que transferiu a mercadoria ao CD foi um estabelecimento comercial**. Assim, ainda que se considerasse o CD localizado na Bahia prolongamento do estabelecimento **comercial** situado no Estado, **seria de rigor concluir que a norma aplicável é a do inciso I do mesmo dispositivo legal, que prevê como base de cálculo o valor da entrada mais recente**.

Finalmente, em nenhum momento nesse julgado ou em qualquer outro, foi preconizada a utilização da sistemática da qual a fiscalização lançou mão, para formular a base de cálculo que, a seu juízo, a Consulente deveria ter utilizado as operações descritas no auto.

Quer dizer, nenhum texto legal estabelece que, para a fixação do valor da entrada mais recente se deva expurgar o PIS e a COFINS, como consta da autuação.

Assim, a metodologia adotada pelos agentes fiscais, na lavratura do auto contra a Consulente, não encontra respaldo nem na lei, nem na jurisprudência, mas apenas em ato administrativo, sem forças para definir a base de cálculo da obrigação tributária, matéria reservada à lei em sentido formal e material.

Com base nessas considerações, passamos a responder objetivamente às questões formuladas:

1. O método utilizado pelo fisco baiano para encontrar o valor pelo qual o estabelecimento Capixaba deveria ter efetuado efetuar a transferência da mercadoria para o CD localizado na Bahia, que consistiu em tomar o valor da compra efetuada pelo estabelecimento Capixaba, dele excluir o valor dos impostos recuperáveis (ICMS,

PIS e COFINS) e em seguida dividir por 88% ( 100-12% alíquota interestadual do ES), está correto?

O “método” utilizado pela fiscalização baiana não tem respaldo legal. Sendo a atividade do estabelecimento capixaba remetente da mercadoria, uma atividade puramente comercial, a base de cálculo para a transferência da mercadoria para o estabelecimento baiano era aquela prevista no art. 13, §4º, I da Lei 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente, no estabelecimento remetente, de mercadoria similar ou da própria mercadoria remetida, tal como praticado pela Consulente. Nem a Lei complementar 87/96, nem a legislação ordinária dos Estados do Estado da filial e da Bahia prevêem a “metodologia” utilizada pela fiscalização, de forma que a “base de cálculo” “apurada” é manifestamente ilegal. Com isso, a autuação é inválida, por violar o princípio da legalidade (art. 150, I da CF) e os arts. 97 e 142 do CTN.

2. O valor da entrada mais recente da mercadoria para fins de encontrar a base de cálculo nas transferências para outro estabelecimento do mesmo contribuinte é o correspondente a última entrada?

Por “valor da entrada mais recente” **há de se entender o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie ou a própria mercadoria remetida. Como relatado na consulta, essa entrada mais recente no estabelecimento remetente decorreu de uma operação de compra e venda feita pela Consulente no mercado, gerando o consequente crédito do imposto incidente nessa operação no estabelecimento Capixaba, nos termos dos dispositivos legais que regem o princípio da não cumulatividade próprio do ICMS.**

É o parecer,

S.M.J.

São Paulo, 26 de junho de 2013.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

FÁTIMA F. RODRIGUES DE SOUZA



## JURISPRUDÊNCIA



## INTEIRO TEOR

### IMPORTAÇÃO DE BEM DO EXTERIOR POR SOCIEDADE CIVIL PRESTADORA DE SERVIÇOS. IPI NA IMPORTAÇÃO. INEXIGIBILIDADE.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 643.525 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

AGTE.(S) :UNIÃO

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

AGDO.(A/S) :CLÍNICA RADIOLÓGICA DA CIDADE DE PASSO FUNDO LTDA

ADV.(A/S) :ULISSES ANDRÉ JUNG

#### EMENTA

Agravo regimental no recurso extraordinário. Incidência do IPI na importação de produtos por sociedade civil prestadora de serviços. Impossibilidade. Operação dissociada da base econômica constitucionalmente definida.

1. A jurisprudência vem evoluindo para entender que o critério material de incidência na importação não pode decorrer da mera entrada

## JURISPRUDÊNCIA

de um produto no país, na medida em que o IPI não é um imposto próprio do comércio exterior.

2. A base econômica do IPI é única, devendo ser analisada à luz do art. 153, inciso IV e § 3º, inciso II, da Constituição Federal.

3. Não há previsão constitucional expressa que ampare a incidência do IPI na importação, diferentemente do que ocorre com o ICMS, a que se refere o art. 155, § 2º, inciso IX, alínea a, da Constituição Federal, com a redação da EC nº 33/01.

4. Agravo regimental não provido.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, sob a Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator.

Brasília, 26 de fevereiro de 2013.

MINISTRO DIAS TOFFOLI

Relator

26/02/2013

PRIMEIRA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 643.525 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

AGTE.(S) :UNIÃO

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

AGDO.(A/S) :CLÍNICA RADIOLÓGICA DA CIDADE DE PASSO FUNDO LTDA

ADV.(A/S) :ULISSES ANDRÉ JUNG

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

A União interpõe tempestivo agravo regimental contra a decisão pela qual dei provimento ao recurso extraordinário, com a seguinte fundamentação:

“Vistos.

Trata-se de recurso extraordinário interposto de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, assim ementado:

‘TRIBUTÁRIO. IPI SOBRE IMPORTAÇÃO POR SOCIEDADE CIVIL PRESTADORA DE SERVIÇOS. CONSTITUCIONALIDADE. NÃO-CUMULATIVIDADE. REPETIÇÃO DO INDÉBITO OU COMPENSAÇÃO. PEDIDO PREJUDICADO.

Não há violação ao princípio constitucional da isonomia em relação à importação de veículos por pessoas físicas, porquanto inexistente a equivalência de situações.

O que se pretende evitar com o princípio da não-cumulatividade é a sobreposição do tributo sobre ele próprio, impedindo incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica, o que implicaria um ônus tributário elevado. O autor é consumidor final (contribuinte de fato), importou para uso próprio o produto industrializado, logo não há falar em violação ao princípio da não-cumulatividade diante da impossibilidade de repassar ou abater o tributo na próxima operação, porquanto nenhum consumidor final pode fazê-lo.

Desprovido o recurso no que tange ao primeiro pedido, resta prejudicado o segundo, relativo à repetição do indébito tributário ou compensação.' (fl. 224)

Alega a recorrente que o acórdão recorrido, ao deixar de reconhecer a inconstitucionalidade da incidência do IPI na importação de equipamentos médicos, por pessoa jurídica prestadora de serviço que não industrializa produtos, violou as normas constitucionais contidas no art. 153, inciso IV, § 3º, inc. II, Constituição Federal.

Decido.

A hipótese dos autos cuida da incidência do IPI nos casos de importação de equipamentos médicos por pessoa jurídica prestadora de serviço, para uso próprio, questão essa que vem, de há muito, sendo decidida uniformemente por ambas as Turmas no sentido de sua inconstitucionalidade.

Com efeito, a jurisprudência da Corte é firme ao assentar que o contribuinte do IPI, na operação de importação, é aquele que tem um estabelecimento comercial ou industrial destinado à exploração econômica de produtos industrializados. Segundo essa jurisprudência, o que viabiliza a cobrança desse imposto, na importação, não é a mera entrada do produto no país, mas seu ingresso como produto industrial destinado ao comércio.

Nos autos do RE nº 255.682/RS-Agr, o Ministro Carlos Velloso, citando precedente consubstanciado no RE nº 203.075/DF, Relator Ministro Maurício Corrêa, é categórico ao afirmar o seguinte:

‘Para viabilizar a cobrança do ICMS, em caso tal, foi promulgada a EC 33, de 12.12.2001, que alterou a redação da alínea a do inc. IX do art. 155 da C.F. Com relação ao IPI, entretanto, não há disposição igual. O que há, simplesmente, é o dispositivo constitucional que estabelece o princípio da não-cumulatividade, de obediência obrigatória, evidentemente e, pelo legislador ordinário (C.F., art. 153, IV, § 3º, II).’

No mesmo sentido:

‘AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. PESSOA FÍSICA. USO PRÓPRIO.

1. Não incide o IPI em importação de veículo automotor, para uso próprio, por pessoa física. Aplicabilidade do princípio da não cumulatividade. Precedente. Agravo regimental a que se nega provimento.’ (RE

nº 501.773/SP-AgR, Relator o Ministro Eros Grau , Segunda Turma, Dje 15/8/08)

‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. NÃO-INCIDÊNCIA. APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃOCUMULATIVIDADE.

1. Não incide o IPI sobre a importação, por pessoa física, de veículo automotor destinado ao uso próprio. Precedentes: REs 255.682-AgR, da relatoria do ministro Carlos Velloso; 412.045, da minha relatoria; e 501.773-AgR, da relaria do ministro Eros Grau.

2. Agravo regimental desprovido.’ (RE 255.090/RSAgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Ayres Britto , 24/8/10)

‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO QUE ENTENDEU DEVIDOS O IPI E O ICMS, NA IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR PARA USO PRÓPRIO, POR PESSOA FÍSICA QUE NÃO É

COMERCIANTE NEM EMPRESÁRIO. APELO EXTREMO PROVIDO, PARA AFASTAR A INCIDÊNCIA DO IPI. ALEGADA OMISSÃO QUANTO AO ICMS.

A simples leitura das razões do recurso extraordinário revela que a parte agravante submeteu a esta excelsa Corte unicamente a questão relativa ao IPI. Ao fazê-lo, ressaltou a possibilidade de discussão acerca do ICMS em outra lide.

Presente esta moldura, não há falar em omissão. Agravo regimental desprovido.

Condenação da parte agravante a pagar à parte agravada multa de 10 (dez por cento) do valor atualizado da causa, ficando a interposição de qualquer outro recurso condicionada ao depósito do respectivo valor. Isto com lastro no § 2º do art. 557 do Código de Processo Civil. (RE 412.045/PE-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ayres Britto, DJ 17/11/06)

Citem-se, ainda, as seguintes decisões monocráticas: AI 610.461/SP, Ministro Cezar Peluso, DJ de 24/10/06; RE nº 255.090, Relator o Ministro Ayres Britto, DJ de 8/10/10; RE nº 272.230, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 10/1/06.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para julgar procedente o pedido inicial.

Condeno a recorrida no pagamento das custas e em honorários de advogado, nos termos do artigo 20, § 4º, do Código de Processo Civil, em R\$ 3.000,00

Publique-se.”

Alega a agravante que a decisão atacada incorreu em erro material quanto ao verdadeiro objeto dos autos. Defende que o processo não versa sobre a importação de veículos por pessoa física, mas, sim, sobre a importação de equipamentos médico-hospitalares por pessoa jurídica prestadora de serviços.

## JURISPRUDÊNCIA

Afirma, in verbis, que

“[o] que deve ser decidido no presente processo é se incide ou não IPI sobre operações de importações de equipamentos por pessoas jurídicas prestadoras de serviços, debate jurídico com autonomia suficiente a merecer uma análise colegiada.”

É relatório.

26/02/2013

PRIMEIRA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 643.525 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Conforme consignado em relatório, pretende a agravante demonstrar um suposto erro material quanto ao objeto da controvérsia, aduzindo que um precedente que trata da importação de um veículo por pessoa física para uso próprio não poderia amoldar-se ao feito em comento, em que a importação foi realizada por pessoa jurídica prestadora de serviços.

Contudo, a irresignação não merece prosperar. A jurisprudência vem evoluindo para entender que o critério material de incidência do IPI não pode decorrer da mera entrada de um produto no país, na medida em que o tributo não é um imposto próprio do comércio exterior. Conforme assevera a doutrina, de forma uníssona, o IPI é um imposto sobre a produção.

Conforme assentado pela decisão monocrática, ambas as Turmas deste Supremo Tribunal Federal sustentam o entendimento de que não deve incidir o IPI nas operações de importação por pessoa física não contribuinte habitual do imposto, o que ocorreu com o ICMS até o advento da EC nº 33/01.

Nos autos do RE nº 255.682/RS-AgR, o Ministro Carlos Velloso, citando precedente consubstanciado no RE nº 203.075/DF, Relator o Ministro Maurício Corrêa, foi categórico ao afirmar o seguinte:

“Para viabilizar a cobrança do ICMS, em caso tal, foi promulgada a EC 33, de 12.12.2001, que alterou a redação da alínea “a” do inciso IX, do art. 155 da CF. Com relação ao IPI, entretanto, não há disposição igual. O que há, simplesmente, é o dispositivo constitucional que estabelece o princípio da não-cumulatividade, de obediência obrigatória, evidentemente, pelo legislador ordinário (CF., art. 153, IV, §3º, II)” (RE 255.682/RSAgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 10/2/06).

Para a legitimidade da cobrança, é imprescindível que a tributação se encontre adequada com a base econômica definida constitucionalmente. Conforme ressalta o excerto do voto acima, quanto ao caráter

aduaneiro, existe disposição constitucional específica para o ICMS; contudo, com relação ao IPI, não há disposição semelhante. A doutrina especializada aborda de forma precisa a questão:

“(…) reputamos inconstitucional a incidência do IPI na importação de produto estrangeiro. O momento da entrada do produto estrangeiro industrializado no país somente deverá incidir o Imposto de Importação, pois este fato concretiza apenas a hipótese normativa do Imposto Alfandegário. O simples argumento de que a importação tanto pode ser de produto de produto não industrializado, em razão do silêncio do legislador constituinte, não legitima a cobrança do IPI na importação. O cerne do problema é se a importação de produto industrializado também realiza a hipótese fática do IPI. E quanto a isso há duas linhas de pensamento totalmente opostas: 1ª que entende incidir o IPI tão só sobre o produto, e aí, ao ingressar o produto no território nacional, sendo industrializado, certamente o importador deverá pagar tanto o Imposto de Importação como o IPI; e 2ª) que considera também importante para a incidência do IPI a fase de produção, a qual somente terá relevância jurídica para a cobrança do imposto quando ocorrida no país. (...) IPI sobre a importação de produto estrangeiro industrializado ultrapassa seus limites constitucionais.” (grifei) (LIMA, Rogério. A inconstitucionalidade do IPI na importação. RDDT, nº 77, p.128 e 132).

Pouco importa se o importador é pessoa física ou pessoa jurídica prestadora de serviços, o que importa é que ambos não sejam contribuintes habituais do imposto. A base econômica do IPI é única, devendo ser analisada à luz do art. 153, inciso IV e § 3º, inciso II, da Constituição Federal. A incidência do tributo ocorre sobre operações

com produtos industrializados, ou seja, sobre negócios jurídicos que tenham por objeto bem submetido a processo de industrialização por um dos contratantes.

Pelas razões expostas, os precedentes que denotam a não incidência do imposto nas importações de veículos por pessoa física guardam estrita pertinência com o feito em comento. Em ambos os casos, o imposto estaria incidindo sem uma correlação imediata com sua base econômica constitucionalmente definida, de modo que seu critério material estaria associado tão somente ao ingresso do produto no país.

Firme nas razões delineadas e certo de que o agravante não deduziu fundamentos suficientes para afastá-las, deve ser mantida a decisão atacada.

Ante o exposto, voto pelo não provimento do agravo regimental

PRIMEIRA TURMA

EXTRATO DE ATA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 643.525

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

JURISPRUDÊNCIA

AGTE.(S) : UNIÃO

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

AGDO.(A/S) : CLÍNICA RADIOLÓGICA DA CIDADE DE PASSO FUNDO LTDA

ADV.(A/S) : ULISSES ANDRÉ JUNG

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Unânime. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Marco Aurélio. Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux. 1ª Turma, 26.2.2013.

Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux. Presentes à Sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Dias Toffoli e Rosa Weber. Subprocurador-Geral da República, Dr. Wagner Mathias.

Carmen Lilian Oliveira de Souza

Secretária da Primeira Turma

(Ementa disponibilizada no DJe-STF 78/2013, divulg 25.04.2013 public 26.04.2013, p. 23).

**PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. APROVEITAMENTO DE DESPESAS DE PROPAGANDA E MARKETING POR SUPERMERCADO. IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DE BENEFÍCIO FISCAL.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.020.991 - RS (2008/0000796-8)

RELATOR : MINISTRO SÉRGIO KUKINA  
RECORRENTE : MASTER ATS SUPERMERCADOS LTDA  
ADVOGADO : MARCIANO BUFFON E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADORES : RODRIGO PEREIRA DA SILVA FRANK  
E OUTRO(S)  
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

## JURISPRUDÊNCIA

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, vencido parcialmente o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Ari Pargendler, Arnaldo Esteves Lima e Benedito Gonçalves votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 09 de abril de 2013(data do julgamento)

MINISTRO SÉRGIO KUKINA

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.020.991 - RS (2008/0000796-8)

RELATOR : MINISTRO SÉRGIO KUKINA  
RECORRENTE : MASTER ATS SUPERMERCADOS LTDA  
ADVOGADO : MARCIANO BUFFON E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADORES : RODRIGO PEREIRA DA SILVA FRANK  
E OUTRO(S)  
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

## RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO SÉRGIO KUKINA: Trata-se de recurso especial manejado por contribuinte, com fundamento no art. 105, III, *a*, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (fl. 124):

*PIS. COFINS. NÃO -CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003.*

*A nova sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na*

*legislação, excluídos os contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro presumido.*

*Insumo é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção e, ao final, integra-se ao produto, seja bem ou serviço. Desse modo, a vigilância e a limpeza, a publicidade, o aluguel e a energia elétrica não são insumos dos prestadores de serviços. Se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todas as despesas do prestador de serviço, o artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não traria um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte.*

*Os benefícios da não-cumulatividade foram conferidos aos optantes pela tributação pelo lucro real, acompanhados de uma alíquota superior (7,6%), enquanto que a alíquota menor (3%, prevista no artigo 8º da Lei nº 9.718/98) aplica-se às empresas optantes pelo sistema do lucro presumido inexistindo, nesse caso, vantagens fiscais semelhantes. Assim, o próprio sujeito passivo escolhe a modalidade de apuração da COFINS e do PIS mais vantajosa.*

*O artigo 195, §12. da carta magna confere à lei a competência para definir os setores de atividade econômica para os quais o PIS e a COFINS passam a ser não-cumulativos. O parágrafo 9º do mesmo artigo, com a redação conferida pela EC nº 20/98, já permitia a diferenciação tanto da alíquota quanto da base de cálculo com base na atividade econômica do contribuinte.*

*Se a carga tributária das contribuições não-cumulativas é excessiva para a impetrante, essa desigualdade se deve não à natureza da empresa, mas sim a sua escolha do regime de tributação.*

Não foram opostos embargos de declaração.

No recurso especial, a parte recorrente afirma que “*é empresa optante pela tributação do imposto de renda com base no lucro real, razão pela qual submete-se à tributação da contribuição do PIS e a COFINS pela sistemática não-cumulativa*” (fl. 129). Alega a existência de ofensa aos arts. 3º da Lei nº 10.637/02 e 3º da Lei 10.833/03. Sustenta, em síntese, a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS relativamente a todas as despesas necessárias para a consecução do objeto social da empresa e que a descrição legal das atividades que geram direito a crédito deve ser considerada exemplificativa. Aduz que o princípio da não-cumulatividade foi estendido ao PIS e à COFINS por força da EC 42/03, que incluiu o §12 no art. 195 da CF. Afirma que devem ser enquadrados no conceito de “insumo” as matérias primas, material de embalagem e produtos intermediários empregados diretamente no processo produtivo, além de todos os serviços intrinsecamente necessários à consecução do objeto da empresa, a exemplo dos valores pagos à empresas pela representação comercial (comissões), das despesas de marketing para divulgação do produto, dos serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc.), dos serviços de limpeza, dos serviços de vigilância, etc. Sustenta que o conceito de insumos inserido pela Instrução Normativa SRF 247/02 foi indevidamente restringido. Por fim, requer a aplicação da Taxa SELIC no aproveitamento de seus créditos, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.020.991 - RS (2008/0000796-8)

VOTO

O SENHOR MINISTRO SÉRGIO KUKINA (RELATOR): Verifica-se dos autos que a recorrente pretende, com fundamento no princípio da não-cumulatividade, a inclusão, no conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, de todos os custos necessários à atividade da empresa em relação aos quais tenha havido a incidência da contribuição destinada ao PIS e à COFINS.

Inicialmente, a análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, à luz do art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

Esse tem sido o entendimento adotado por esta Corte Superior quando instada a se manifestar sobre a aplicação de referido princípio, conforme os seguintes precedentes:

*AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BENS ESTRANGEIROS PARA USO PRÓPRIO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO - IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. TEMA CONSTITUCIONAL.*

*1. O recurso especial não é a via adequada para dirimir questão acerca da incidência ou não do IPI na importação de bens estrangeiros para uso próprio, a qual assume nítidos contornos constitucionais quando posta à luz do art. 153, §3º, II, da Constituição Federal de 1988 (princípio da não-cumulatividade).*

2. *A causa foi decidida ao argumento de que: “o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a questão, mesmo após a edição da EC n. 33/2001, firmou orientação no sentido de que, em respeito ao princípio da não cumulatividade, expresso no artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, não incide IPI nesta hipótese, pois, em se tratando de pessoa física, não empresária, é inviável a compensação do valor do tributo devido com créditos de uma operação anterior”.*

3. *Agravo regimental não provido.*(AgRg no AREsp 224.760/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6/11/12)

*PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO DE QUE A MATÉRIA SUSCITADA NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REPRESENTA INOVAÇÃO RECURSAL. PROCEDÊNCIA. OMISSÃO INEXISTENTE. ART. 110 DO CTN.*

*AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ.*

1. *A Fazenda Pública afirma que não deveria ter sido reconhecida a violação do art. 535 do CPC, pois a agravada, quando se opuseram Embargos de Declaração nas instâncias de origem, apresentou questões não suscitadas em momento anterior.*

2. *Efetivamente, na Apelação interposta pela empresa não se propôs discussão a respeito do art. 110 do CTN, razão pela qual sua inserção tardia nos aclaratórios representou inovação recursal, o que desqualifica a tese de omissão no acórdão do Tribunal de origem.*

3. *A Corte local compôs a lide mediante enfoque constitucional (compatibilidade da Lei 10.833/2003 com o princípio da não cumulatividade, art. 195, § 12, da CF/1988).*

4. *É inadmissível Recurso Especial quanto à questão (art. 110 do CTN e art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda), que, a despeito da oposição de Embargos Declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal de origem. Incidência da Súmula 211/STJ.*

5. *Agravo Regimental provido para conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, negar-lhe provimento. (AgRg no AgRg no REsp 1.316.707/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 3/9/12)*

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPI. CREDITAMENTO. MATÉRIA DECIDIDA PELO ÂNGULO CONSTITUCIONAL. REEXAME EM RECURSO ESPECIAL. NÃO CABIMENTO. AGRAVO NÃO PROVIDO.*

1. *“O princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI, aplicado ao presente caso pelo aresto recorrido, impede a apreciação do recurso especial uma vez que escapa à competência desta Corte o exame de questão constitucional, sob pena de usurpar competência destinada pela própria Carta Maior ao Colendo Supremo Tribunal Federal” (AgRg no REsp 1.008.357/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 19/8/09).*

2. *Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 1.154.142/SP, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe de 27/1/11)*

No mais, não houve a alegada restrição do conceito de insumo com a edição das Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04, mas apenas a explicitação da definição deste termo, que já se encontrava previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Nesses instrumentos normativos, o critério para a obtenção do creditamento é que os bens e serviços empregados sejam utilizados diretamente sobre o produto em fabricação. Logo, não se relacionam a insumo as despesas decorrentes de mera administração interna da empresa.

Assim, a parte recorrente não faz jus à obtenção de créditos de PIS e COFINS sobre todos os serviços mencionados como necessários à consecução do objeto da empresa, como pretende relativamente aos valores pagos à empresas pela representação comercial (comissões), pelas despesas de marketing para divulgação do produto, pelos serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc.), pelos serviços de limpeza, pelos serviços de vigilância, etc., porque tais serviços não se encontram abarcados pelo conceito de insumo previsto na legislação, visto não incidirem diretamente sobre o produto em fabricação.

Quando a lei entendeu pela incidência de crédito nesses serviços secundários, expressamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes previsto nos dispositivos legais questionados:

*Art. 3º, II, da Lei 10.637/02 (PIS/PASEP)*

*Art. 3º-Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive*

*combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*Art. 3º, II, da Lei 10.833/03 (COFINS):*

*Art. 3ª-Do valor apurado na forma do art. 2ª- a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Ademais, o art. 111 do CTN, de modo expresse, prevê regra que impõe a interpretação literal nos casos de benefício fiscal, não se admitindo o uso da exegese extensiva. (*Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.* ).

A expressão “interpretação literal”, de acordo com José Eduardo Soares de Melo, revela que “o sentido da lei deve ser aplicado com a

*maior exatidão a fim de não criar isenção nele não prevista, nem eliminar isenção que nele se inclua.”* (MELO, José Eduardo Soares. *Interpretação e Integração da Legislação Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. Saraiva: São Paulo, 2011.p. 186).

Já Tárek Moysés Moussallem possui a seguinte compreensão sobre as regras de interpretação da norma tributária:

*Por óbvio, o uso da expressão “interpreta-se literalmente” é dotado de sem-sentido deôntico por conta de buscar regular uma conduta do aplicador impossível por si só e ao mesmo tempo necessária.*

*Explica-se.*

*Impossível porque aplicador algum pode ficar adstrito ao plano sintático da linguagem para construir sentidos. Necessária, pois se trata de etapa irrefutável do processo de interpretação-aplicação uma vez que ninguém constrói sentidos sem passar pelo plano da literalidade.*

*Daí é que a expressão “interpreta-se literalmente” deve ser compreendida por “interpreta-se restritivamente”. Tem-se em verdade, ordem do legislador para que o aplicador interprete restritivamente os casos de isenção, suspensão, exclusão (!) do crédito tributário bem como a dispensa do cumprimento de deveres instrumentais.* (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Interpretação restritiva no direito tributário*. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 7., 2010, São Paulo. *Anais do VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. 2010. p.1.217)

Finalmente, Leandro Paulsen se manifesta sobre o tema aduzindo que:

*O art. 111 do CTN determina que se interprete literalmente a legislação tributária que disponha sobre a suspensão ou exclusão do crédito tributário, a outorga de isenção e a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Tal dispositivo tem sido severamente criticado por ser, ele próprio, interpretado literalmente. O que se extrai como norma do art. 111 não é a vedação à utilização dos diversos instrumentos que nos levam à compreensão e à aplicação adequada de qualquer dispositivo legal, quais sejam, as interpretações histórica, teleológica, sistemática, a consideração dos princípios etc. Traz, isto sim, uma advertência no sentido de que as regras atinentes às matérias arroladas devem ser consideradas como regras de exceção, aplicáveis nos limites daquilo que foi pretendido pelo legislador, considerando-se as omissões como “silêncio eloqüente”, não se devendo integrá-las pelo recurso à analogia.” Há de se considerar, por certo, as circunstâncias do caso concreto, pois há princípios constitucionais inafastáveis na aplicação do direito, como a razoabilidade e a proporcionalidade.*

*Há, ainda, outro âmbito possível para a invocação do art. 111 do CTN. Refiro-me à exigência, pela autoridade fiscal, como condição para o reconhecimento de isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário ou para dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, de requisitos não previstos em lei. Ao referir-se à literalidade da legislação que disponha sobre tais matérias, resta claro que os requisitos também deverão constar expressamente da lei, não tendo o Executivo espaço para qualquer regulamentação inovadora. (PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário - completo. 5.ed. rev., atual., ampl., Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2013. p.126)*

No mesmo sentido, confira-se a jurisprudência desta Corte:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.*

*1. Consoante decidiu esta Turma, “as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor”. Precedente.*

*2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.*

*3. A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica. Precedentes.*

*4. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13)*

*TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - PIS - COFINS - INCIDÊNCIA MONOFÁSICA - CREDITAMENTO - IMPOSSIBILIDADE - LEGALIDADE - INTERPRETAÇÃO LITERAL - ISONOMIA - PRESTAÇÃO JURISDICIONAL SUFICIENTE - NULIDADE-INEXISTÊNCIA.*

## JURISPRUDÊNCIA

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. A Constituição Federal remeteu à lei a disciplina da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS, nos termos do art. 195, § 12 da CF/88.

3. A incidência monofásica, em princípio, é incompatível com a técnica do creditamento, cuja razão é evitar a incidência em cascata do tributo ou a cumulatividade tributária.

4. Para a criação e extensão de benefício fiscal o sistema normativo exige lei específica (cf. art. 150, § 6º da CF/88) e veda interpretação extensiva (cf. art. 111 do CTN), de modo que benefício concedido aos contribuintes integrantes de regime especial de tributação (REPORTO) não se estende aos demais contribuintes do PIS e da COFINS sem lei que autorize.

5. A concessão de benefício fiscal por interpretação normativa, além de ofender a Súmula 339/STF, implica em violação ao princípio da isonomia, posto que os contribuintes sujeitos ao regime monofásico não se submetem à mesma carga tributária que os contribuintes sujeitos ao regime de incidência plurifásica.

6. Recurso especial não provido. (REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10)

Finalmente, tendo em vista a manutenção da improcedência do pedido inicial, fica prejudicado o pedido de aplicação da Taxa Selic.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

É o voto.



JURISPRUDÊNCIA

RECORRENTE : MASTER ATS SUPERMERCADOS  
LTDA  
ADVOGADO : MARCIANO BUFFON E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADORES : RODRIGO PEREIRA DA SILVA FRANK  
E OUTRO(S)  
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. VITOR SOARES DE LIMA, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por maioria, vencido parcialmente o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Ari Pargendler, Arnaldo Esteves Lima e Benedito Gonçalves votaram com o Sr. Ministro Relator.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.020.991 - RS (2008/0000796-8)

RELATOR : MINISTRO SÉRGIO KUKINA  
RECORRENTE : MASTER ATS SUPERMERCADOS  
LTDA  
ADVOGADO : MARCIANO BUFFON E  
OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADORES : RODRIGO PEREIRA DA SILVA  
FRANK E OUTRO(S)  
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER  
FILHO

VOTO-VENCIDO

(MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO)

1.Senhor Presidente, muito bem observado pelo douto Ministro ARI PARGENDLER que essa matéria está estreando aqui na nossa Turma.

2.O voto do eminente Ministro SÉRGIO KUKINA, todos nós percebemos ainda há pouco, foi absolutamente bem lançado e muito

bem estruturado. Mas essa questão, Senhor Presidente, que o Senhor Ministro ARI PARGENDLER assinalou, envolve uma complexidade, ao meu sentir, muito profunda. Trabalhamos com dois conceitos rebeldes. A conceituação, primeiro da não cumulatividade, que é um conceito puramente jurídico. O outro é o conceito de insumo, que é um conceito econômico.

3.A expressão insumo vem de uma expressão inglesa *in put*, que quer dizer tudo que ingressa na elaboração de um produto. O exemplo que os autores econômicos trazem como, por exemplo, Nilson Holanda e outros, é o de um bolo; esse bolo de cozinha, comum - que as nossas mães faziam e que deles, infelizmente, hoje só resta a saudade - que é a massa de trigo, a manteiga, a perícia da pessoa que faz bolo, as proporções da mistura, do fermento, da água, da farinha de trigo etc. E, finalmente, a própria fôrma, Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, na própria fôrma onde aquele material é lançado e até mesmo a energia elétrica ou energia radiante, qualquer que seja, do forno que assa aquela massa. Tudo isso é insumo.

4.A separação entre insumos diretos e insumos indiretos é absolutamente conceitual; rigorosamente conceitual. Eu sei que o intuito da legislação é só contemplar com o rótulo de insumos aqueles que são diretamente empregados na produção do bem e nesse sentido faz o conceito de insumo coincidir com o de matéria prima. Penso que nesse terreno dos insumos se pode dizer que, para fins da tributação, insumo direto é matéria prima, por exemplo, o calor do forno não seria insumo do bolo; nem também a perícia da pessoa que faz o bolo não seria insumo, porque é indireto. Mas, é claro que sem o calor do forno e ou sem a perícia, não se faz o bolo. Então, no sentido realístico, tudo é insumo, tudo que entra na composição de um produto é insumo. Esse é um

ponto. Concordo com o Relator com relação a que apenas os insumos diretos sejam considerados nessa operação.

5. Agora, quanto a não cumulatividade, Senhor Ministro ARI PAR-GENDLER, penso que ser coisa mais complicada, porque na aquisição de insumos indiretos há incidência desse tributo. Muitos insumos indiretos, e uso aqui a palavra abusivamente, porque, para mim, insumo é tudo que entra na composição. Não interessa se foi direta ou indiretamente, participou é insumo. A não cumulatividade, Ministro Presidente, contempla, a meu ver - aqui ousou discordar brandamente do Relator - aqueles insumos sobre os quais na sua aquisição incidiu essa exação. Senão, o produtor vai pagar duas vezes essa exação. Paga quando adquire o insumo chamado indireto e paga quando vende seu produto, porque está dentro do seu faturamento.

6. Penso que, pelo princípio da não cumulatividade, se deveria excluir da base de cálculo aqueles insumos diretos ou indiretos em cuja aquisição incidiu o tributo. O critério jurídico, penso eu, Senhor Presidente, com todo respeito, deve ser este: indagar-se se na aquisição o adquirente pagou este tributo. Se pagou, deve-se creditar; se não pagou, evidentemente não se vai creditar. Se pagou e não se creditou, houve uma superoneração e uma ofensa à não cumulatividade. A não cumulatividade é exatamente isto: retirar-se da operação seguinte o que se pagou na operação anterior.

7. Então, se restou provado, como percebi, que na operação de certos insumos o produtor pagou este tributo, esta exação, como exigir que ele continue pagando-a na sequência da produção? Com relação a esse ponto, faço essa ressalva.

8.E, finalmente, também, com relação ao entendimento de que a não cumulatividade seria um incentivo, nutro uma breve divergência com relação ao Senhor Ministro Relator sobre essa conceituação, realmente interpreta-se literalmente, e aí há uma contradição em termos: ou não se interpreta e apenas se lê, ou se lê e se extrai da leitura uma conclusão diferente do que o som das suas palavras. Pois bem, mas aceitando, para não discutir, a expressão do art. 111, do CTN.

9.Então, tenho para mim que os incentivos são imunidades, isenções ou não incidências, quando vinculadas a um projeto, geralmente projeto de desenvolvimento social como, por exemplo, os projetos que favoreciam a Amazônia, o Nordeste, o Centro-Oeste etc. Este é um conceito de incentivo. A não cumulatividade, penso eu, não é um incentivo, é uma metodologia de cálculo da base do tributo.

10.Acompanho o voto do Senhor Ministro Relator, Senhor Presidente, fazendo essas observações, e votando - aí em divergência com o eminente Senhor Ministro SÉRGIO KUKINA - de que aqueles insumos, em cuja aquisição incidiu este tributo aqui cogitado, não outros tributos, mas este, deve haver o crédito.

11.Dou parcial provimento para contemplar na pretensão de crédito não de todos os insumos, mas somente aqueles sobre nos quais houve uma incidência anterior, em respeito à não cumulatividade, pois, então, teremos de admitir, pelo menos nesses casos, que haverá, mais de uma vez, a exigência da mesma exação, e aí estaria ofendida a não cumulatividade, a meu ver.

12.É assim que voto.

(Ementa disponibilizada no DJe de 14.05.2013).

**ICMS SOBRE FORNECIMENTO DE ÁGUA TRATADA POR  
CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇO PÚBLICO. NÃO-INCI-  
DÊNCIA.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.056 RIO DE JANEIRO

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) :ESTADO DO RIO DE JANEIRO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO  
RIO DE JANEIRO

RECDO.(A/S) :CONDOMÍNIO DO EDIFÍCIO PAULA

ADV.(A/S) :LÍGIA COSTA TAVARES

INTDO.(A/S) :ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS DE SANEA-  
MENTO BÁSICO ESTADUAIS - AESBE

ADV.(A/S) :ELIZABETH COSTA DE OLIVEIRA GÓES

EMENTA

Tributário. ICMS. Fornecimento de água tratada por concessioná-  
rias de serviço público. Não incidência. Ausência de fato gerador.

## JURISPRUDÊNCIA

1. O fornecimento de água potável por empresas concessionárias desse serviço público não é tributável por meio do ICMS.
2. As águas em estado natural são bens públicos e só podem ser exploradas por particulares mediante concessão, permissão ou autorização.
3. O fornecimento de água tratada à população por empresas concessionárias, permissionárias ou autorizadas não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria.
4. Precedentes da Corte. Tema já analisado na liminar concedida na ADI nº 567, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, e na ADI nº 2.224-5- DF, Relator o Ministro Néri da Silveira.
5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator.

Brasília, 10 de abril de 2013.

MINISTRO DIAS TOFFOLI

Relator

01/09/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.056 RIO DE JANEIRO

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) :ESTADO DO RIO DE JANEIRO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

RECDO.(A/S) :CONDOMÍNIO DO EDIFÍCIO PAULA

ADV.(A/S) :LÍGIA COSTA TAVARES

INTDO.(A/S) :ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS DE SANEAMENTO BÁSICO ESTADUAIS - AESBE

ADV.(A/S) :ELIZABETH COSTA DE OLIVEIRA GÓES

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Trata-se de recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio de Janeiro contra acórdão do Tribunal de Justiça daquele Estado, assim ementado:

“Tributário. ICMS incidente sobre água canalizada. Ação de rito ordinário objetivando a exoneração da cobrança e a restituição dos valores pagos a título de ICMS indevidamente incluídos pela CEDAE nas faturas referentes ao fornecimento de água encanada. Sentença que jul-

gou improcedente o pedido inicial. Apelação do Autor. Água que não constitui mercadoria, mas sim serviço público essencial e específico. Inexistência da relação jurídico-tributária impugnada. Entendimento predominante neste Tribunal de Justiça. Incidente de Uniformização de Jurisprudência 2006.018.00005. Precedentes do STJ. Contribuinte que faz jus à restituição dos valores pagos indevidamente, corrigidos desde o desembolso e acrescido de juros de mora a contar do trânsito em julgado da decisão, observada a prescrição quinquenal. Súmula 188 do STJ. Reforma do julgado que enseja a imposição ao Réu dos ônus sucumbenciais. Provimento parcial da apelação” (fl. 152).

No extraordinário, interposto com fundamento na alínea **a** do permissivo constitucional, o Estado do Rio de Janeiro sustenta que o acórdão recorrido - motivado, basicamente, no enunciado da Súmula nº 130 do próprio TJRJ, o qual dispõe que o fornecimento de água limpa e potável é serviço essencial, sendo ilegal a cobrança do ICMS por parte das empresas concessionárias - violaria o art. 155, II, da Constituição Federal, já que toda a discussão travada no julgado giraria em torno de saber se a água encanada constitui mercadoria, justificando-se, assim, a incidência do ICMS, à luz do citado dispositivo constitucional.

Aduz, ainda, que,

“[p]or detrás dessa questão, jazem outras. Se, como reiteradamente orienta o STF, o fornecimento de água canalizada é remunerável somente por tarifas, em tudo por tudo idênticas às tarifas cobradas pelas concessionárias dos serviços de comunicação, de energia elétrica, de gás canalizado, etc., por que esses outros serviços sofrem a incidência do ICMS e o fornecimento de água não pode sofrê-la? Onde ficam os

princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária nisto tudo?” (fl. 162).

A matéria teve sua repercussão geral reconhecida pelo Plenário Virtual, em 21/10/2010.

O Ministério Público Federal opinou pelo não provimento do recurso (fls. 254/256).

É o relatório.

01/09/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.056 RIO DE JANEIRO

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

As discussões relacionadas à inconstitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre a operação de fornecimento de água encanada não são novas. O tema já foi objeto de análise, com decisão unânime desta Suprema Corte, nos autos da ADI nº 567, na qual o Ministro Relator, Ilmar Galvão, votou pela suspensão liminar do ICMS sobre o fornecimento de água no Estado de Minas Gerais, conforme a ementa a seguir:

## JURISPRUDÊNCIA

“Cautelar. Ação Direta de inconstitucionalidade. Artigos 546, 547 e 548 do Decreto nº 32.535, de 18 de fevereiro de 1991, do Estado de Minas Gerais. Alegada Infringência aos arts. 150, I e VI e § 2º, e 155, 1, b, da Constituição Federal.

Relevância do direito, caracterizada pela circunstância de haver-se definido por decreto, fato gerador e base cálculo de tributo; e, ainda, por ter-se pretendido modificar, pela mesma via, a natureza jurídica do fornecimento de água potável, encanada, às populações urbanas, transmutando-a de serviço público essencial em circulação de mercadoria.

Periculum in mora, igualmente configurado, em face da extrema dificuldade de recuperação dos valores correspondentes ao tributo que vier a ser pago.

Cautelar deferida.”

Na ADI nº 2.224-5-DF, o Ministro Néri da Silveira, no voto proferido, considerou relevante, para votar pela concessão da liminar, o mesmo fundamento invocado pelo Ministro Ilmar Galvão na ADI nº 567.

Embora não se tenha conhecido dessa ação direta de inconstitucionalidade por questões processuais, na discussão do mérito, contudo, acenou-se com a tese da não tributação, via ICMS, da água fornecida como serviço público.

O objeto da referida ADI nº 2.224-5/DF consistia em declarar a inconstitucionalidade do Convênio nº 77/95 - que autorizava os Estados do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul a revogar a isenção do ICMS para a água canalizada - e da Resolução nº 2.679/96 da Secretaria do

Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro - “que leva à efeito o mencionado convênio dispondo sobre as operações internas com água natural”.

Na ocasião, não se conheceu da ação, sob o fundamento de que o afastamento do mundo jurídico das normas impugnadas importaria em deixar remanescer a regra geral que “isenta um absurdo”, no dizer do Ministro Maurício Corrêa. Sem que se tenha atacado a norma que criou a isenção, o Tribunal entendeu que não seria o caso de se conhecer de ação que “visa cancelar a isenção setorizada no Estado do Rio Grande do Sul”.

No caso sob exame, são impugnados tanto o Convênio nº 98/89, que concedeu a isenção, como o Convênio CONFAZ nº 77/95, ratificado pelo Governador do Estado por meio do Decreto nº 21.845/95, além das Resoluções nº 2.679/96 e nº 3.525/99 da Secretaria Estadual de Fazenda, que determinavam a incidência do ICMS sobre os serviços de fornecimento de água canalizada no Estado do Rio de Janeiro.

Na esteira dos precedentes da Corte, entendo que a incidência do ICMS sobre água potável para o consumo da população - prevista na legislação do Rio de Janeiro - gera uma situação eivada de inconstitucionalidade, destoando da materialidade desse tributo, inserta no art. 155, inciso II da Constituição Federal.

Com efeito, a Constituição Federal define o âmbito do ICMS no referido art. 155, inciso II, o qual estabelece a sua incidência sobre

## JURISPRUDÊNCIA

“operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Observe-se que, embora o fato gerador do ICMS seja descrito na lei que o institui, como ocorre com todos os demais tributos, sujeita-se o legislador infraconstitucional aos limites da hipótese de incidência estabelecida na Carta Magna. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias ou à prestação dos serviços taxativamente previstos no dispositivo constitucional.

Assim, analisar a extensão da hipótese de incidência prevista no art. 155, inciso II, da Constituição Federal é indispensável para a identificação do que constitui ou não fato gerador do ICMS.

Geraldo Ataliba define ‘operações’ como “atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são, nesse sentido adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações” .

‘Circular’, no dizer de Ataliba e Cleber Giardino, citados por José Eduardo Soares de Melo (ICMS: Teoria e Prática. 10. Ed. Dialética. p. 14),

“significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convencionou-se designar por titularidade de uma mercadoria à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica)”.

No que se refere à noção de mercadoria, para fins de tributação do ICMS, consolidou-se, ao longo do tempo, o entendimento de que consiste em bem móvel sujeito à mercancia ou, se preferirmos, no objeto da atividade mercantil.

Dessa forma, não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente aquele que se submete à mercancia, ou seja, que é passível de apropriação pelo promotor da operação que o destina ao processo econômico circulatório. O bem móvel é o gênero, do qual mercadoria é a espécie.

A fundamentação que vem ensejando a classificação da distribuição de água potável como atividade mercantil - para fins de imposição tributária pelos estados-membros e pelo Distrito Federal - é construída a partir de uma concepção segundo a qual a água canalizada é um bem dotado de valor econômico, diferente daquela encontrada em seu estado natural (água bruta), já que sofre tratamento químico necessário para o consumo. Em resumo, o fornecimento de água potável caracterizaria uma operação de circulação de mercadoria.

Todavia, as águas públicas derivadas de rios ou mananciais são qualificadas juridicamente como bem de uso comum do povo, conforme os arts. 20, III, e 26, I, da Constituição Federal, não podendo ser equiparadas a uma espécie de mercadoria, sobre a qual incidiria o ICMS.

O tratamento químico necessário ao consumo não tem o condão de descaracterizar a água como um bem público de uso comum de todos.

De longa data, Geraldo Ataliba questiona a incidência do imposto estadual sobre bens que não tenham a natureza jurídica de “mercadorias”, argumentando que:

“não é qualquer bem que pode ser juridicamente qualificado como mercadoria. Essa qualificação depende de dois fatores, a saber (1) a natureza do promotor da operação que a tem por objeto e (2) a destinação comercial que a ela dá o seu titular”.

Evidencia-se, assim, que os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadoria” permanecem umbilicalmente ligados, devendo o intérprete das leis e os aplicadores do ICMS tomá-los em suas concepções jurídicas para efeito da caracterização de sua incidência. No caso, estão ausentes os elementos que adjetivam o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, quais sejam: “circulação” e “mercadoria”, na medida em que as concessionárias - promotoras da operação de fornecimento de água – não detêm poderes jurídicos de disposição sobre ela, tampouco podem dar destinação comercial à água, dada a sua natureza de bem público.

Esse entendimento é corroborado pelo art. 18 da Lei nº 9.433/97, que “institui a Política Nacional de Recursos Hídricos”, ao deixar claro que a concessão do serviço público de distribuição de água canalizada constitui mera outorga dos direitos de uso, não implicando a alienação das águas, uma vez que se trata de bem de uso comum do povo, inalienável.

“Art. 18. A outorga não implica a alienação parcial das águas, que são inalienáveis, mas o simples direito de seu uso.”

No mesmo sentido, o Código de Águas (Decreto n.º 24.643/34):

“Art. 46. concessão não importa, nunca, a alienação parcial das águas públicas, que são inalienáveis, mas no simples direito ao uso destas águas.”

Observa-se, assim, que, ao se tributar o fornecimento de água potável, está-se conferindo interpretação inadequada ao conceito de mercadoria, o que conduz, erroneamente, à classificação de água canalizada como bem passível de comercialização. E mais. Está-se pretendendo tributar, via ICMS, serviço de saneamento básico não taxativamente previsto no art. 155, II, da Magna Carta. A água natural canalizada, ao contrário do que acontece com a água envasada, não é objeto de comercialização, e sim de prestação de serviço público. Inexiste, portanto, uma operação relativa à circulação de água, como se essa fosse mercadoria.

Em verdade, os concessionários que detêm o direito ao uso dessas águas prestam serviços públicos essenciais de competência do Estado, mediante a captação, o tratamento e o abastecimento de água de forma adequada ao consumidor final – os quais compreendem um conjunto de serviços que visam assegurar a universalidade e a qualidade do consumo de água pela população, promovendo, desse modo, a saúde pública.

A doutrina abalizada não destoa desse entendimento, a exemplo do magistério do Professor Roque Antonio Carrazza (ICMS. 10. Ed. Malheiros. p. 131):

“na medida em que as águas são incontendivelmente bens públicos, segue-se que não são mercadorias, não podendo, só por isso, ensejar tributação por meio de ICMS.

Ademais, neste estado natural, a água é insusceptível de avaliação econômica, circunstância que, de per si, afasta a incidência do ICMS.

Por outro lado, o serviço domiciliar de água (água encanada e tratada), porque serviço público específico e divisível, possibilita apenas um tipo de tributação: a tributação por meio de taxa de serviço (art.145, II, segunda parte da CF). Não de imposto; muito menos de ICMS, cujas regras matrizes estão perfeitamente delineadas no Texto Magno e não podem ter seu traçado alterado pelo legislador ou pelo agente fiscal.”

Complementa o Professor José Eduardo Soares de Melo (ICMS - teoria e prática. 10. ed. Dialética, 2008. p. 20):

“(…) [N]ão se tributa (ICMS) a água em estado bruto (bem público não destinado a comércio); a água utilizada no preparo de alimentos, higiene, etc., e a água encanada e tratada (sujeita a taxa); embora o Convênio ICMS nº 98, de 24.10.89, tenha disposto sobre a isenção no fornecimento de água natural canalizada, evidenciando que poderia (à falta de convênio) ser objeto de tributação”.

Por fim, registro a jurisprudência já há muito consolidada nesta Corte de que o serviço de fornecimento de água é submetido ao regime de preço público, e não ao de taxa, como manifesto nos embargos no RE nº 54.491/PE e nos RE 85.268/PR e 77/162/SP.

Registro, ademais, que essa discussão – sobre a remuneração do serviço público –, ao contrário do que faz parecer o recorrente, não tem qualquer relevância para o deslinde do caso concreto, pois incontroverso que se trata de um serviço público essencial posto à disposição da população, o qual, independentemente do regime jurídico de sua remuneração, não está sujeito à tributação pela via do imposto em questão.

Não bastassem todos os fundamentos já delineados, considero que a incidência do ICMS sobre o serviço de água tratada não atende ao interesse público; ao contrário, a tributação pode, inclusive, prejudicar políticas públicas de universalização do acesso a esse serviço.

Diante do exposto, voto pelo não provimento do recurso extraordinário, ratificando a jurisprudência da Corte no sentido da não incidência do ICMS sobre o serviço de fornecimento de água tratada.

JURISPRUDÊNCIA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.056 RIO DE JANEIRO

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) :ESTADO DO RIO DE JANEIRO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

RECDO.(A/S) :CONDOMÍNIO DO EDIFÍCIO PAULA

ADV.(A/S) :LÍGIA COSTA TAVARES

INTDO.(A/S) :ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS DE SANEAMENTO BÁSICO ESTADUAIS - AESBE

ADV.(A/S) :ELIZABETH COSTA DE OLIVEIRA GÓES

VISTA

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhor Presidente, temos aqui algumas questões bastante complexas.

Em primeiro lugar, no meu modo de ver, o fato de ser serviço essencial não inibe a incidência de exação. Transporte coletivo é serviço essencial e há incidência de tributos; a água, no meu modo de ver, pode ser avaliável economicamente.

Por força de tantas outras questões que esta causa suscita, peço vênia ao Colegiado para pedir vista, para trazer um voto mais aprofundado.

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.056

PROCED. : RIO DE JANEIRO

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) : ESTADO DO RIO DE JANEIRO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

RECDO.(A/S) : CONDOMÍNIO DO EDIFÍCIO PAULA

ADV.(A/S) : LÍGIA COSTA TAVARES

INTDO.(A/S) : ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS DE SANEAMENTO BÁSICO ESTADUAIS - AESBE

ADV.(A/S) : ELIZABETH COSTA DE OLIVEIRA GÓES

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator), negando provimento ao recurso extraordinário, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Luiz Fux. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Falaram, pelo recorrente, a Dra. Christina Aires Corrêa Lima, Procuradora do Estado e, pela interessada, a Dra. Elizabeth Costa de Oliveira Góes. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 01.09.2011.

Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ayres Britto, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli e Luiz Fux.

Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

p/ Luiz Tomimatsu

Secretário

10/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.056 RIO DE JANEIRO

VOTO - VISTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICMS). FORNECIMENTO DE ÁGUA CANALIZADA. SERVIÇO PÚBLICO ESSENCIAL. PRECEDENTES NO SENTIDO DE REJEITAR A TRIBUTAÇÃO (ADIN Nº 567/MG, REL. MIN. ILMAR GALVÃO, E ADIN Nº 2.224/DF, RED. P/ ACÓRDÃO MIN. NELSON JOBIM). ÁGUA, EM ESTADO BRUTO *IN NATURA*, QUE CONFIGURA BEM PÚBLICO ESTADUAL OU DA UNIÃO (CRFB/88, ART. 20, III E VI, E ART. 26, I). OUTORGA DO DIREITO DE USO DA ÁGUA QUE NÃO IMPLICA ALIENAÇÃO PARCIAL, NOS TERMOS DO ART. 18 DA LEI QUE DISCIPLINA A POLÍTICA NACIONAL DE RECURSOS HÍDRICOS (LEI Nº 9.433/97). INTERPRETAÇÃO GRAMATICAL. MOMENTO DE CAPTAÇÃO DA ÁGUA, POSTERIORMENTE À OUTORGA. IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DA ÁGUA PELO AGENTE ECONÔMICO. A PRESENÇA DE FINALIDADE ECONÔMICA NA CAPTAÇÃO DA ÁGUA, REVELADA PELA META PÚBLICA DE “*RECONHECER A ÁGUA COMO BEM ECONÔMICO E DAR AO USUÁRIO UMA INDICAÇÃO DE SEU REAL VALOR*” (LEI Nº 9.433/97, ART. 19, I), BEM COMO PELA COBRANÇA DE VALORES PELO USO DE RECURSOS HÍDRICOS CONFORME O VOLUME DE ÁGUA CAPTADO PELO OUTORGADO (LEI Nº 9.433/97, ART. 21, I), NÃO JUSTIFICA A INCIDÊNCIA DA TRI-

BUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE TÍPICA OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO EXPRESSA NO TEXTO CONSTITUCIONAL (CRFB/88, ART. 155, II E § 3º) NÃO SE AMOLDANDO AO FATO GERADOR PRINCIPAL DO ICMS (CRFB/88, ART. 155, II, *PRIMEIRA PARTE*).

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

DESPROVIDO.

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX:** A controvérsia dos autos gira em torno da possibilidade de tributação, por ICMS, da atividade de fornecimento de água canalizada, prestada pela CEDAE-RJ aos usuários através do pagamento de tarifa. Para equacioná-la, as duas teses principais, sustentadas pelo recorrente (Estado do Rio de Janeiro) e pelo recorrido (Condomínio do Edifício Paula), partem, respectivamente, das premissas de que o fornecimento de água canalizada configuraria (i) mercadoria ou (ii) serviço público essencial: na primeira hipótese, diversamente da segunda, haveria subsunção à matriz constitucional do ICMS, prevista no art. 155, II, da CRFB/88 (*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior*), o que validaria sua incidência.

O acórdão recorrido, do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, afastou a tributação sobre a água encanada, considerando se tratar de serviço público essencial, e não fornecimento de mercadoria, de modo que se admitiria a cobrança apenas de tarifa frente ao cidadão.

Fundou-se, para tanto, no art. 23, II e IX (*Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: (...) II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência; (...) IX - promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico*), e no art. 175 da CRFB/88 (*Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. Parágrafo único. A lei disporá sobre: I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão; II - os direitos dos usuários; III - política tarifária; IV - a obrigação de manter serviço adequado*), que disciplinam o regime constitucional do serviço público de fornecimento de água, sendo que o art. 10, I, da Lei de Greve confirmaria a classificação como serviço público essencial (*Lei nº 7.783/89, Art. 10. São considerados serviços ou atividades essenciais: I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis; (...)*).

O eminente Min. Relator Dias Toffoli, ao trazer o feito a julgamento na sessão plenária de 1º de setembro de 2011, proferiu voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário. Após aludir a precedentes deste Supremo Tribunal Federal sobre o tema, afirmou que a incidência do ICMS sobre o fornecimento de água canalizada encerraria “*uma situação eivada de inconstitucionalidade, destoando da materialidade desse tributo inserta no Art. 155, II, da Constituição Federal*”. Asseverou que somente os bens móveis submetidos à mercancia configurariam mercadoria para fins de tributação pelo ICMS, razão pela qual as águas públicas, “*qualificadas juridicamente como bem de uso comum do povo*”, não poderiam ser equiparadas à espécie daquelas, e isso ainda que após o tratamento químico necessário ao consumo.

Nessa linha, aludiu ao art. 18 da Lei nº 9.433/97 e ao art. 46 do Código de Águas (Decreto nº 24.643/34), que impediriam a alienação parcial das águas públicas por força de outorgas do direito de uso. Assim, ao contrário da água envasada, a água natural canalizada, insuscetível de avaliação econômica, não seria objeto de comercialização, e sim de “*prestação de serviço público*” de natureza essencial e de competência do Estado.

Deste modo, e com amparo na lição de Roque Antonio Carrazza, afirmou o Min. Rel. que o fornecimento de água ensejaria, em tese, “*apenas um tipo de tributação: a tributação por meio de taxa de serviço (CRFB/88, art.145, II)*”, muito embora logo a seguir tenha ressaltado que a jurisprudência desta Suprema Corte se firmou no sentido de que o fornecimento de água se submete ao regime de preço público, e não de taxa. E, por fim, asseverou que a tributação do fornecimento de água por ICMS não atenderia ao interesse público, já que “*poderia inclusive prejudicar políticas públicas de universalização do acesso a esse serviço*”.

Feito o relato do ocorrido até o momento, passo a votar.

Após refletir com a devida profundidade sobre todos os aspectos constitucionais que envolvem o tema, e levando em conta principalmente que o presente recurso extraordinário está submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral, de modo que assim se firmará um precedente a ser aplicado de maneira uniforme por todo o país (CPC, 543-B, §§ 3 e 4º), alinho-me à tese que rejeita a tributação do fornecimento de água canalizada pelo ICMS, e encampada pelo

i. Relator Min. Dias Toffoli. Trago apenas algumas breves reflexões acerca da temática.

De início, assento que, do ponto de vista conceitual, inexistente qualquer incompatibilidade lógica entre a classificação de determinada atividade como serviço público, no âmbito do direito administrativo, e a configuração, nesta mesma atividade, sob o ângulo material, de um fornecimento de mercadorias a ensejar a incidência do ICMS.

Com efeito, a função da classificação de atividades como serviços públicos, como se sabe, é conduzir à atração de um peculiar regime jurídico de direito público, diante do especial significado de determinadas utilidades econômicas para a interdependência social, de modo que *“o Estado reputa que não convém relegá-las simplesmente à livre iniciativa; ou seja, que não é socialmente desejável fiquem tão só sujeitadas à fiscalização e controles que exerce sobre a generalidade das atividades privadas”* (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo, São Paulo: Ed. Malheiros, 2006, p. 641).

E esse especial significado social pode se mostrar presente tanto na realização de um fazer quanto na de um dar, nesta última hipótese em típica operação de circulação econômica de mercadoria: há serviço público a revelar um fazer, por exemplo, nas atividades de telecomunicações e de limpeza urbana, e há também serviço público na atividade de distribuição de gás canalizado, que configura um dar a ensejar a tributação por ICMS. Em suma, serviço público, para o direito administrativo, é conceito absolutamente distinto de serviço público para o direito tributário, em cujo núcleo reside a configuração de um *facere*,

isto é, uma obrigação de fazer (TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, Vol. IV – Os tributos na Constituição, Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007, p. 368).

Nada obstante isso, a rejeição da tributação do fornecimento de água canalizada, por ICMS, se justifica por outros fundamentos.

O primeiro deles reside no caráter essencial subjacente ao fornecimento de água canalizada para a coletividade em geral que, por tal razão, afasta *in casu* a incidência tributária. As águas, em seu estado bruto *in natura*, foram ineludivelmente alçadas pelo constituinte à condição de bens públicos, insuscetíveis, portanto, de avaliação econômica. Podem ser estaduais, conforme disposto no art. 26, I, da CRFB/88 (CRFB/88, Art. 26. *Incluem-se entre os bens dos Estados: I - as águas superficiais ou subterrâneas, fluentes, emergentes e em depósito, ressalvadas, neste caso, na forma da lei, as decorrentes de obras da União; (...)*), ou federais, nas hipóteses previstas no art. 20, III e VI, da Constituição (CRFB/88, Art. 20. *São bens da União: (...) III - os lagos, rios e quaisquer correntes de água em terrenos de seu domínio, ou que banhem mais de um Estado, sirvam de limites com outros países, ou se estendam a território estrangeiro ou dele provenham, bem como os terrenos marginais e as praias fluviais; (...) e VI - o mar territorial*). Nota-se, portanto, que o Constituinte entendeu por excluir o Município da titularidade das águas, conforme assinala BARROSO, Luís Roberto. Água: a próxima crise, In: Temas de direito constitucional, Tomo II, Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2003, p. 310.

Tal circunstância permanece inalterada mesmo quando haja o fornecimento através da canalização ao consumidor final. É dizer, a condição jurídica da água não muda radicalmente de figura com a mera distribuição domiciliar de água potável por concessionárias ou permissionárias aos cidadãos, razão por que não se revela possível qualificá-las juridicamente como mercadorias para fins de incidência de tributação por ICMS.

De fato, como prega a Lei que disciplina a Política Nacional de Recursos Hídricos, está sujeita à outorga do Poder Público a “derivação ou captação de parcela da água existente em um corpo de água para consumo final, inclusive abastecimento público, ou insumo de processo produtivo” (Lei nº 9.433/97, art. 12, I). Nessa hipótese, portanto, há outorga do direito de uso dos recursos hídricos públicos, sendo que a própria Lei afirma que “a outorga não implica a alienação parcial das águas, que são inalienáveis, mas o simples direito de seu uso” (art. 18). A leitura dessa última disposição tem de ser feita em seus devidos termos. Isso significa que, em uma primeira guinada de visão, que a só outorga do direito de uso acarrete a transferência da propriedade sobre a água encontrada no domínio dos Estados ou da União. Mais que isso, tampouco se pode cogitar, partindo da própria literalidade do preceito legal, de que, uma vez promovida a intervenção do agente econômico através da captação da água, a partir de tal momento a água captada passa a ser, naturalmente, da propriedade do agente econômico, para que assim seja possível o respectivo fornecimento aos usuários finais através da rede de distribuição. Em outras palavras, o art. 18 da Lei nº 9.433/97 (Lei de Recursos Hídricos) impede que seja adquirida a propriedade sobre a água no mero momento da outorga do direito de uso, outrossim obstaculiza que haja a apropriação sobre as águas já captadas através do exercício concreto de tal direito de uso.

Nesse diapasão, não consubstancia premissa inexorável da outorga do direito de uso sobre as águas públicas que o concessionário possa, após captá-las, apropriar-se da água para conduzir o fornecimento aos usuários. Demais, a natureza de bem público não se altera ante o reconhecimento da finalidade econômica dado pela mesma Lei nº 9.433/97, que disciplina a Política Nacional de Recursos Hídricos. A rigor, o referido diploma fixa apenas e tão somente parâmetros objetivos para a cobrança pelo uso da água, com vistas a racionalizar a sua utilização pelos usuários, em nada alterando o seu caráter de bem público. Isso pode ser corroborado pelos arts. 19 e 21, I, da Lei nº 9.433/97 (*Art. 19. A cobrança pelo uso de recursos hídricos objetiva: I - reconhecer a água como bem econômico e dar ao usuário uma indicação de seu real valor; II - incentivar a racionalização do uso da água; III - obter recursos financeiros para o financiamento dos programas e intervenções contemplados nos planos de recursos hídricos; Art. 21. Na fixação dos valores a serem cobrados pelo uso dos recursos hídricos devem ser observados, dentre outros: I - nas derivações, captações e extrações de água, o volume retirado e seu regime de variação*).

Assim, assiste razão ao acórdão recorrido quando afirma, para negar a tributabilidade da água canalizada, que “*a água, recurso natural e essencial à vida, ao desenvolvimento econômico e ao bem-estar social, constitui bem público inalienável, e o fornecimento de água potável, disponibilizada à população como serviço público, de obrigação do Estado, não enseja a perda de sua natureza, mesmo sendo delegado mediante concessão*”.

Neste cenário, o fornecimento de água canalizada, por não se tratar de operação de circulação de mercadorias, queda-se fora da incidência do ICMS de acordo com a primeira parte do art. 155, II, da CRFB/88

*(Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior).*

Outrossim, os serviços públicos de água canalizada não receberam previsão expressa na hipótese de incidência do ICMS, contidas na parte final do citado inc. II do art. 155 da CF e no corpo do § 3º do mesmo dispositivo (*CRFB/88, Art. 155. § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País*), razão por que não revela legítima a sua cobrança por Estados e pelo DF.

Por fim, a natureza jurídica de serviço também foi reconhecida pela Lei Complementar nº 116/03, que revogou o regramento do ISS à época vigente (Decreto-Lei nº 406/68). Esta norma geral do ISS, por disposição expressa do art. 156, III, da CF/88, veio a definir em seu texto os serviços

passíveis de tributação por este imposto, com exceção daqueles já tributados pelo ICMS, *verbis*:

*Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

...

*III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.*

Na lista anexa à aludida Lei Complementar, foram inseridas as atividades típicas das companhias de saneamento, notadamente, para o que interessa ao deslinde da questão, os itens 7.14 e 7.15, os quais foram objeto de veto presidencial, cujas razões ora transcrevemos por subsidiarem o *decisum, verbis*:

*7.14 – Saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres.*

*7.15 – Tratamento e purificação de água.*

*A incidência do imposto sobre serviços de saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitários e congêneres, bem como sobre serviços de tratamento e purificação da água, não atende ao interesse público. A tributação poderia comprometer o objetivo do Governo em universalizar o acesso a tais serviços básicos. O desincentivo que a tributação acarretaria ao setor teria como consequência de longo prazo aumento nas despesas no atendimento da população atingida pela falta de acesso a saneamento básico e água tratada. Ademais, o Projeto de Lei nº 161 – Complementar revogou expressamente o art. 11 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com redação dada pela Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974. Dessa forma, as obras hidráulicas e de construção civil contratadas pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios e autarquias e concessionárias, antes isentas do tributo, passariam a ser taxadas, com reflexos nos gastos com investimentos do Poder Público. Dessa forma, a incidência do imposto sobre os referidos **serviços** não atende o interesse público, recomendando-se o veto aos itens 7.14 e 7.15, constantes da Lista de Serviços do presente Projeto de Lei Complementar. Em decorrência, por razões de técnica legislativa, também deverão ser vetados os incisos X e XI do art. 3º da Projeto de Lei.*

Adite-se a isso que, ontologicamente, não subsiste a distinção feita pelo Recorrente no sentido de que o fornecimento de água canalizada se apresentaria como serviços públicos *essenciais*, e não como serviços públicos *obrigatórios* (i.e., aqueles cuja prestação é de tal forma tocada pelo interesse público que cabe ao Estado exercê-la mesmo que o usuário, por ato voluntário, pretenda ilidi-la), razão por que atrairia a incidência da tributação por ICMS. Em essência, inexistente justificativa que dê suporte a tal distinção.

O fato de haver serviços em que mesmo diante do inadimplemento do usuário, por não ter recolhido a taxa pertinente, ocorrerá a prestação (e.g., esgoto sanitário e com a coleta de lixo) não retiram a sua pecha de essencial. Por outro lado, é inobjetoável que o fornecimento de água canalizada, bem considerado vital à vida humana, reveste-se de obrigatoriedade, não podendo a sua distribuição ficar ao alvedrio do Poder Público ou dos particulares prestadores deste serviço (concessionários ou permissionários).

Amparar tal distinção na circunstância de que é possível que o particular opte por poços artesianos ou carros-pipas, sem que tenha de pagar, assim, qualquer remuneração pelo serviço de fornecimento de água não utilizado, como pretende o Recorrente, seria irreal e pouco pragmático sob o ponto de vista da racionalidade. Na verdade, essa opção se revela fictícia e desconsidera as diferenças socioeconômicas existentes na sociedade brasileira.

Alguns dados ilustram bem o pano de fundo da discussão. De acordo com levantamento feito pelo IBGE, em 2011, o número de domicí-

lios atendidos por rede geral de abastecimento de água no Brasil era de 51,8 milhões, correspondendo a 84,6% do total de unidades. Nas regiões Norte e Nordeste, que possuem os piores índices, esse percentual é de 55,9% e 79,9%, respectivamente (Fonte: IBGE. Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Trabalho e Rendimento. PNAD 2009/2011).

Ou seja, a tão almejada universalização do serviço público de abastecimento de água canalizada no Brasil ainda é um sonho distante de boa parte da população. Se isso é verdade, como os dados fazem crer que sejam, cai por terra essa pseudo-liberdade de escolha dos cidadãos entre, de um lado, o fornecimento de água canalizada e, de outro, a construção de poços artesianos ou a contratação de carros-pipa. A rigor, ao sugerir tais opções, o Recorrente, a um só tempo, desconsidera as condições materiais de cada cidadão brasileiro (no caso da contratação de carros-pipa), bem como promove o estabelecimento de cidadãos de primeira (para os quais se disponibilizaria água canalizada) e de segunda classe (para os quais restariam os poços artesianos).

Demarco, por fim, que a tese pela rejeição da tributação do fornecimento de água canalizada é tradicional neste Supremo Tribunal Federal, notadamente a partir dos precedentes firmados na ADIn nº 567/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, e na ADIn nº 2.224/DF, Red. p/ Acórdão Min. Nelson Jobim, nos quais se parte da premissa de que a água encanada não configura mercadoria a ensejar a incidência do ICMS. Eis a ementa destes e de outros julgados que a eles se seguiram, *verbis*:

CAUTELAR. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 546, 547 E 548 DO DECRETO N. 32.535, DE

18 DE FEVEREIRO DE 1991, DO ESTADO DE MINAS GERAIS. ALEGADA INFRINGENCIA AOS ARTS. 150, I E VI, PAR.2., E 155, I, “b”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Relevância do direito, caracterizada pela circunstancia de haver-se definido, por decreto, fato gerador e base de calculo de tributo; e, ainda, por ter-se pretendido modificar, pela mesma via, a natureza jurídica do fornecimento de água potável, encanada, as populações urbanas, transmudando-a de serviço público essencial em circulação de mercadoria. “Periculum in mora” igualmente configurado, em face da extrema dificuldade de recuperação dos valores correspondentes ao tributo que vier a ser pago. Cautelar deferida. (ADI 567 MC, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 12/09/1991, DJ 04-10-1991 PP-13779 EMENT VOL-01636-01 PP-00038 RTJ VOL-00138-01 PP-00060)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RESOLUÇÃO Nº 98/89 QUE APROVOU CONVÊNIO NA FORMA DA LC 24/75, EM QUE AUTORIZA ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL A CONCEDERAM ‘A ISENÇÃO DO ICMS EM OPERAÇÕES COM ÁGUA NATURAL CANALIZADA, NAS HIPÓTESES PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL. EDIÇÃO DO CONVÊNIO 77/95, DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, QUE AUTORIZA RIO DE JANEIRO E RIO GRANDE DO SUL A REVOGAREM A ISENÇÃO DO ICMS PARA A ÁGUA CANALIZADA. RESOLUÇÃO Nº 2.679/96, QUE LEVA A EFEITO O CONVÊNIO 77/95. REQUERIDA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS DOIS ÚLTIMOS ATOS NORMATIVOS, SOB A ALEGAÇÃO DE: 1) ERRÔNEA CLASSIFICAÇÃO DE ÁGUA CANALIZADA COMO MERCADORIA; 2) LEGITIMIDADE DOS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL PARA FIRMAR CONVÊNIOS QUE TRATEM DE ISENÇÃO DE ICMS, NA FALTA DE LEI COMPLEMENTAR. NECESSÁRIA A COMPREENSÃO

DA EXTENSÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS - ART. 155, II, CF, PARA IDENTIFICAR O QUE CONSTITUI OU NÃO FATO GERADOR DO ICMS. JURISPRUDÊNCIA DESTE TRIBUNAL QUE ENTENDE NÃO SER A ÁGUA CANALIZADA MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO PELO ICMS, POR TRATAR-SE DE SERVIÇO PÚBLICO. EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, SE A SUSPENSÃO DA NORMA IMPUGNADA FIZER RESSURGIR NORMA ANTERIOR TAMBÉM INCONSTITUCIONAL, ESTAS DEVERÃO SER IMPUGNADAS NA INICIAL. O QUE NÃO SUCEDEU. SE DECIDIR ESTE TRIBUNAL PELA INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO 77/95, HAVERÁ A REPRISTINAÇÃO DO CONVÊNIO ANTERIOR - Nº 98/89. AÇÃO NÃO CONHECIDA. (ADI 2224, Relator(a): Min. NÉRI DA SILVEIRA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2001, DJ 13-06-2003 PP-00008 EMENT VOL-02114-02 PP-00252)

TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ÁGUA CANALIZADA. SERVIÇO PÚBLICO ESSENCIAL. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A decisão agravada está em conformidade com a jurisprudência desta Corte, que possui entendimento no sentido de que não incide o ICMS sobre o fornecimento de água canalizada, uma vez que se trata de serviço público essencial e não de mercadoria. Precedentes. II - Agravo regimental improvido. (RE 552948 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 01/06/2010, DJe-145 DIVULG 05-08-2010 PUBLIC 06-08-2010 EMENT VOL-02409-07 PP-01558)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ICMS. FORNECIMENTO DE ÁGUA POR EMPRESA DE SANEAMENTO PÚBLICO. CARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMO SERVIÇO OU ATIVIDADE COMERCIAL. NATUREZA INFRACONSTITUCIONAL DO ARGUMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO INFRALEGAL ALTERAR O CONCEITO DE SERVIÇOS DE FORNECIMENTO DE ÁGUA PARA ENCAIXÁ-LO NO FATO GERADOR DO TRIBUTO. 1. A discussão acerca da caracterização do fornecimento de água como serviço ou operação de circulação de mercadoria depende do exame da legislação infraconstitucional que define o regime de acesso e distribuição do mineral, de modo a não desafiar a interposição de recurso extraordinário. Precedente: RE 450.496-AgR, rel. min. Carlos Britto, Primeira Turma, DJ de 16.12.2005. 2. Esta Corte afastou, em cautelar de controle direto de constitucionalidade, legislação infralegal tendente à modificação dos conceitos legais dos serviços de fornecimento de água para encaixá-los na hipótese de incidência do ICMS (ADI 567-MC, rel. min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ de 04.10.1991). Agravo regimental ao qual se nega provimento. (AI 297277 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-081 DIVULG 06-05-2010 PUBLIC 07-05-2010 EMENT VOL-02400-04 PP-00869)

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. COBRANÇA DE ICMS INCIDENTE SOBRE O FORNECIMENTO DE ÁGUA ENCANADA. IMPOSSIBILIDADE. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido da ilegitimidade da cobrança de ICMS sobre água encanada,

uma vez que se trata de serviço público essencial e não mercadoria. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. (AI 682565 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 23/06/2009, DJe-148 DIVULG 06-08-2009 PUBLIC 07-08-2009 EMENT VOL-02368-17 PP-03640)

Mesmo enquanto atuava no Superior Tribunal de Justiça, ademais, já tive a oportunidade de perfilhar a orientação firmada por esta Suprema Corte, entendendo, à época, pela rejeição da incidência de ICMS sobre o fornecimento de água encanada, como exemplifica a ementa do seguinte acórdão por mim relatado:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ÁGUA TRATADA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O fornecimento de água potável não constitui hipótese de tributação, visto que o serviço prestado se reveste de caráter público e essencial. Precedentes: AgRg no REsp 1080699/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, DJe 15/03/2010 AgRg no REsp 1056579/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 5.10.2009; AgRg no REsp 1014113/RJ, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ de 23.6.2008; AgRg no Ag 814.335/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJ de 19.12.2007; AgRg no REsp 1081573/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 08/03/2010.

2. Agravo regimental desprovido. (AgRg no REsp 1034735/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/11/2010, DJe 06/12/2010)

## JURISPRUDÊNCIA

*Ex positis*, voto no sentido negar provimento ao recurso extraordinário, assentando a inconstitucionalidade da tributação, pelo ICMS, do fornecimento de água encanada.

É como voto.

10/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.056 RIO DE JANEIRO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, há um sistema que vem funcionando em todo o território nacional, ligado ao fornecimento desse bem indispensável ao homem, que é a água.

Não me consta que até aqui tenha surgido conflito no âmbito da competência tributária ativa, considerados Estado e município: o município pretendendo a incidência do imposto sobre serviços, e o Estado a incidência do ICMS, tributo cuja própria sigla já revela a possibilidade de existir situação concreta em que envolvidos serviços, como está no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, (...);

Quando se tem, junto com o fornecimento da mercadoria – e, para mim, água é mercadoria –, a prestação de serviços, adota-se a teoria do preponderante. Reconheço que as empresas de água que se dedicam, em linhas gerais, ao saneamento – e a CEDAE, no caso, é uma empresa de água – prestam serviços. Recebo em minha residência um medidor, que vai conferir o hidrômetro, o relógio que marca a chegada dessa mercadoria canalizada – e o fato de a mercadoria ser canalizada não implica a sua descaracterização.

Indago: ainda que coloquemos a água como indispensável, como a englobar esse gênero – não espécie – serviço essencial, porque vejo nele também apanhadas certas mercadorias, esse fato descaracteriza o que fornecido como mercadoria? A meu ver, não, Presidente. Repito que, até aqui, pelo que me consta – teria que fazer pesquisa um pouco mais aprofundada –, o ICMS vem sendo cobrado em todas as contas apresentadas, não sendo, no caso do fornecimento de água, primazia do Estado do Rio de Janeiro.

A persistir o quadro decisório, teremos como assegurado a esse contribuinte, ao condomínio do Edifício Paula, a repetição do indébito, presente o período em que o tributo foi cobrado, com a incidência de juros e correção monetária, observado, claro, o quinquênio alusivo ao prazo prescricional.

## JURISPRUDÊNCIA

Vejo que, nos precedentes levantados pelo Gabinete, existem vários formalizados em procedimentos de apreciação sumária. Refiro-me ao problema, muito embora às vezes não pareça, da cautelar no processo objetivo, ao do agravo regimental no agravo de instrumento para a subida do extraordinário e ao do regimental, também, no recurso extraordinário.

Peço vênia, Presidente, aos colegas para concluir que, no caso, tem-se a observância pelo Estado do Rio de Janeiro, como também por outros estados, do disposto na Constituição Federal.

Hugo de Brito Machado, em regime tributário da venda de água – mercadoria, repito, e não é um simples serviço –, entende ser legítima essa mesma incidência e sustenta que se tem realmente um serviço público em sentido estrito. No caso de fornecimento de água pelo Estado, diretamente ou por intermédio de concessionárias, a questão está em saber – diz ele – se tal atividade deve ser considerada serviço público, em sentido estrito – e aí, ter-se-ia a incidência apenas do imposto sobre serviço –, ou uma atividade propriamente estatal. Relevante observar que a água é bem comum. Tece considerações apontando que o Estado exerce atividade econômica de fornecimento de água, que bem poderia ser realizada por particulares, porque tal atividade é de relevante interesse coletivo. Conclui que é razoável entender-se que, no fornecimento de água, o que se dá é o transporte feito mediante a tubulação, mas de algo que ressoa como mercadoria, uma mercadoria peculiar.

Por isso, Presidente, assentando que não houve extravasamento dos limites constitucionais, do figurino constitucional referente ao tributo,

peço vênia ao relator e àqueles que o acompanharam, para prover o extraordinário.

10/04/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.056 RIO DE JANEIRO

VOTO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI – Senhor Presidente, eu ouvi atentamente a explicação e o voto do eminente Ministro Marco Aurélio. E essa questão é uma questão extremamente palpitante, e eu votei, confesso que votei, não só pelo brilho dos argumentos do eminente Relator, mas também por um precedente que eu subscrevi no mesmo sentido.

Mas agora, refletindo sobre as ponderações do Ministro Marco Aurélio, imaginando que não se trata de água *in natura*, e não se trata de um simples transporte de algo que vem de fontes naturais, mas é uma água tratada, a qual, não raro, é adicionado flúor, algicidas e outros produtos químicos...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – É um produto aperfeiçoado.

## JURISPRUDÊNCIA

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Pois é, é algo que se adiciona à natureza. E tendo em conta, também, Senhor Presidente, que a água não só em nosso país, mas em escala mundial, vem se transformando num bem cada vez mais escasso, eu gostaria de exteriorizar um pensamento em voz alta, no sentido de que, talvez, a tributação sobre esse bem escasso seja uma forma de se, pedagogicamente, indicar um uso mais adequado desse importante bem...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vossa Excelência me permite? Um doutrinador, Fábio Giusto Moroli, ressalta justamente esse aspecto apontado por Vossa Excelência, ou seja, que, no caso da água, há o acréscimo, inclusive de outros produtos, e a comercialização sob o ângulo econômico.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Pois não.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - A premissa da nossa jurisprudência já leva isso em conta, tanto que nós nos referimos – ainda que sinteticamente, porque houve um pedido para que fôssemos concisos -, ela se refere exatamente ao pagamento desse preço público, mercê de um bem ser essencial à vida humana, exatamente para atingir esse escopo de racionalização. Ficaria completamente contraditória a jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal se entendêssemos como mercadoria.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI – Eu entendo. Os argumentos de lado a lado são muito instigantes, mas, para que eu possa refletir mais uma vez - e até homenageando o brilho do voto do Ministro Marco Aurélio, a preocupação que Sua Excelência sempre traz em aprofundar o debate -, vou reformular o meu voto, Senhor Presidente, pedindo vênua ao eminente Ministro-Relator para acompanhar o voto do Ministro Marco Aurélio e dar provimento ao recurso.

## PLENÁRIO

### EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.056

PROCED. : RIO DE JANEIRO

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) : ESTADO DO RIO DE JANEIRO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

RECDO.(A/S) : CONDOMÍNIO DO EDIFÍCIO PAULA

ADV.(A/S) : LÍGIA COSTA TAVARES

INTDO.(A/S) : ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS DE SANEAMENTO BÁSICO ESTADUAIS - AESBE

ADV.(A/S) : ELIZABETH COSTA DE OLIVEIRA GÓES

## JURISPRUDÊNCIA

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator), negando provimento ao recurso extraordinário, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Luiz Fux. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Falaram, pelo recorrente, a Dra. Christina Aires Corrêa Lima, Procuradora do Estado e, pela interessada, a Dra. Elizabeth Costa de Oliveira Góes. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 01.09.2011.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, negou provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, neste julgamento, o Ministro Celso de Mello. Plenário, 10.04.2013.

Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber e Teori Zavascki.

Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

p/ Luiz Tomimatsu

Assessor-Chefe do Plenário

(Ementa disponibilizada no DJe-STF 91/2013, divulg 15.05.2013 public 16.05.2013, p. 19).

Decisões monocráticas

**DÉBITO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PRESCRIÇÃO.  
RETIFICAÇÃO DAS GFIP'S. REINÍCIO DA CONTAGEM DO  
PRAZO PRESCRICIONAL.**

AGTR - 131963/RN - 0003928-26.2013.4.05.0000

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL VLADIMIR  
SOUZA CARVALHO

ORIGEM : 6ª Vara Federal do Rio Grande do Norte (Competente  
p/ Execuções Fiscais)

AGRTE : TRANSFLOR LTDA

ADV/PROC : TALITA MOTTA MEIRA PIRES

AGRDO : FAZENDA NACIONAL

(Decisão)

Agravo de instrumento, com pedido de efeito suspensivo, interposto contra decisão do douto juízo da 6ª Vara da Seção Judiciária do Rio Grande do Norte, f. 198-199, que, em execução fiscal, rejeitou exceção de pré-executividade ao argumento de que não ocorrera a prescrição quinzenal da dívida, na medida em que, embora o ajuizamento da ação só tenha ocorrido em 02 de abril de 2012, para cobrança de crédito referente à competência de 2004, não se consumara a prescrição, pois a contagem fora interrompida em razão da apresentação de sucessivas

declarações de GFIPs, pela parte excipiente para cada competência ora questionada.

Insiste a empresa, ora agravante, na tese de que os créditos em execução estariam fulminados pela prescrição, uma vez que a declarações enviadas por meio de GFIP's, no mais tardar até janeiro de 2005, referente às competências mensais de 2004, estariam prescritas porquanto ajuizada a execução fiscal somente em 2012, considerando não haver causa suspensiva ou interruptiva de prescrição.

Decido.

Nos termos da Súmula 436, do Superior Tribunal de Justiça, a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Conforme ressaltado no decisório recorrido, as declarações apresentadas, por meio de GFIP's, pela contribuinte, ora agravante, embora correspondentes às competências mensais de 01 a 12/2004, tiveram sucessivas reapresentações, circunstância que demonstra o reconhecimento da dívida pelo devedor, conforme se pode notar, como exemplo, o documento de f. 123-128, em que a declaração do débito relativo à competência de 01/2004, fora, sucessivamente, substituída durante os anos de 2006 a 2012.

Ou seja, cada declaração retificadora apresentada pelo contribuinte determina outra interrupção da prescrição, pois representa uma nova constituição do crédito tributário, e funciona também como novo termo inicial para a contagem do prazo prescricional quinquenal, nos termos do art. 174, caput, e inc. IV, do Código Tributário Nacional.

A agravante não se ocupou em rebater a existência dessa causa interruptiva de prescrição, limitando-se a repetir os fundamentos constantes da petição na defesa direta.

Assim, nego o pedido de efeito suspensivo ativo.

Intimar a parte agravada, na forma do inc. V, do art. 527, do Código de Processo Civil, para responder em dez dias.

P. I.

Recife (PE), 29 de abril de 2013.

Desembargador Federal Vladimir Souza Carvalho

Relator

(Decisão monocrática publicada no DJe TRF5 nº 91/2013, disponibilização 16.05.2013, p. 109).

**EMBARGOS À EXECUÇÃO. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. RECEBIMENTO DO RECURSO DE APELAÇÃO SOMENTE NO EFEITO DEVOLUTIVO. EXECUÇÃO DE CARTA DE FIANÇA. ILEGALIDADE.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0008803-93.2013.4.03.0000/  
SP

RELATOR : Desembargador Federal MÁRCIO MORAES

AGRAVANTE : CRBS S/A

JURISPRUDÊNCIA

ADVOGADO : MARCELO SALDANHA ROHENKOHL

AGRAVADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI  
OWADA

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 5 VARA DE CAMPINAS Sec  
Jud SP

No. ORIG. : 00146091120054036105 5 Vr CAMPINAS/SP

DECISÃO

Trata-se de agravo de instrumento, com pedido de efeito suspensivo, interposto por CRBS S/A em face de decisão que, em execução fiscal, determinou a intimação da instituição fiadora para honrar a carta de fiança apresentada para garantir o feito, tendo em vista a improcedência dos embargos à execução e o recebimento do apelo da embargante apenas no efeito devolutivo.

O pedido de efeito suspensivo foi deferido por meio da decisão de fls. 444/445, sobrestando-se a execução da carta de fiança e respectivos aditamentos até o julgamento final do agravo de instrumento.

A União Federal apresentou contraminuta às fls. 448/449.

É o relatório.

**Decido.**

O Relator está autorizado a dar provimento a recurso quando a decisão recorrida estiver em manifesto confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior (artigo 557, § 1º-A do Código de Processo Civil).

É o caso dos autos.

Com efeito, quando da análise do pedido de efeito suspensivo, assim restou decidido:

*“Neste primeiro e provisório exame inerente ao momento processual, vislumbro a presença dos requisitos para a concessão do efeito postulado, previstos no art. 558 do CPC.*

*Com efeito, a possibilidade de execução da carta de fiança apresentada no feito executivo não se coaduna com a jurisprudência do STJ sobre o tema, que se posiciona no sentido de ser mister o aguardo trânsito em julgado da ação, equiparando-se, para tal fim, a fiança bancária ao depósito do valor discutido:*

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. LEI N.º 6.830/80. EMBARGOS À EXECUÇÃO. IMPROCEDENTE. FIANÇA BANCÁRIA. LEVANTAMENTO. CONDICIONADA AO TRÂNSITO EM JULGADO. EQUIPARAÇÃO. DEPÓSITO BANCÁRIO. TRATAMENTO SEMELHANTE PELO LEGISLADOR E JURISPRUDÊNCIA. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.*

*1. O levantamento da fiança bancária oferecida como garantia da execução fiscal fica condicionado ao trânsito em julgado da respectiva ação.*

*2. A leitura sistemática da Lei n.º 6.830/80 aponta que o legislador equiparou a fiança bancária ao depósito judicial como forma de garantia da execução, conforme se depreende dos dispostos dos artigos 9º, § 3º e 15, da LEF, por isso que são institutos de liquidação célere e que trazem segurança para satisfação ao interesse do credor.*

*3. O levantamento de depósito judicial em dinheiro depende do trânsito em julgado da sentença, nos termos do art. 32, § 2º, daquele dispositivo normativo. Precedentes: REsp 543442/PI, Rel. Ministra ELIANA CAL-*

MON, DJ 21/06/2004; EREsp 479.725/BA, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 26/09/2005.

4. À luz do princípio ‘ubi eadem ratio ibi eadem dispositio’, a equiparação dos institutos - depósito judicial e fiança bancária - pelo legislador e pela própria jurisprudência deste e. Superior Tribunal de Justiça impõe tratamento semelhante, o que vale dizer que a execução da fiança bancária oferecida como garantia da execução fiscal também fica condicionado ao trânsito em julgado da ação satisfativa.

5. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.

6. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

7. Recurso especial desprovido”.

(STJ, REsp n. 1033545/RJ, Primeira Turma, r. Ministro Luiz Fux, j. 28/4/2009, DJe 28/5/2009)

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SUSPENSIVIDADE. ART. 739-A DO CPC. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA À LEI 6.830/80. FIANÇA BANCÁRIA. DEPÓSITO DO VALOR EM JUÍZO. LEVANTAMENTO DA QUANTIA DEPOSITADA CONDICIONADO AO TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA. MEDIDA CAUTELAR PARA DAR EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL AINDA NÃO ADMITIDO NA ORIGEM. AUSÊNCIA DE TERATOLOGIA NO ACÓRDÃO ATACADO. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 634 E 635 DO STF. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(...)

4. *Cumprе salientar que o voto condutor do acórdão recorrido, ao prover o agravo de instrumento do Município de Gravataí, determinou o prosseguimento da execução fiscal, do que resultou a intimação do prestador da fiança para que, em 48 horas, depositasse em juízo o valor atualizado da execução. No pertinente ao levantamento do depósito, restou consignado que a liquidação da fiança submete-se à regra do art. 32 da Lei de Execuções Fiscais, que dispõe em seu parágrafo 2º (“Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente”). Como visto, ao contrário do alegado pelo ora agravante, não houve infringência ao dispositivo legal em referência, porquanto o levantamento da quantia depositada pelo banco afiançante ficou condicionado ao trânsito em julgado da sentença.*

5. *Agravo regimental não-provido”.*

*(STJ, RCDESP na MC 15208/RS, Segunda Turma, r. Ministro Mauro Campbell Marques, j. 17/3/2009, DJe 16/4/2009).*

*Neste sentido também é o entendimento da E. Terceira Turma desta Corte, conforme se verifica dos seguintes precedentes: AI n. 0004017-06.2013.4.03.0000, Relator Desembargador Federal Nery Júnior, decisão monocrática disponibilizada no DJF3 em 17/4/2013; Agravo legal no AG n. 0003111-50.2012.4.03.0000, Relator Desembargador Federal Carlos Muta, j. 6/9/2012, DJF3 14/9/2012.*

*Ante o exposto, **defiro** o efeito suspensivo postulado, sobrestando-se a execução da carta de fiança e respectivos aditamentos apresentados nos autos até o julgamento final do presente recurso.”*

## JURISPRUDÊNCIA

Tendo em vista que não trouxe a parte interessada qualquer argumento apto a infirmar o entendimento adrede explicitado, mantenho os fundamentos da decisão provisória.

Ante o exposto, dou provimento ao agravo de instrumento, com fulcro no artigo 557, § 1º-A do Código de Processo Civil, para determinar que a execução da carta de fiança apresentada nos autos originários aguarde o trânsito em julgado dos respectivos embargos à execução.

Publique-se. Intimem-se.

Comunique-se o MM. Juízo *a quo* para as providências cabíveis.

Decorrido o prazo recursal, arquivem-se os autos.

São Paulo, 27 de maio de 2013.

MARCIO MORAES

Desembargador Federal

(Decisão monocrática publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 13.06.2013, pp. 174/176).

Ementas

**DESPACHO ADUANEIRO. BAGAGEM DESACOMPANHADA. INTENÇÃO DE DESEMBARAÇAR OS BENS. INAPLICABILIDADE DA PENA DE PERDIMENTO.**

Numeração Única: 0002809-21.2002.4.01.3300

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO N. 2002.33.00.002790-9/BA

RELATOR(A): JUIZ FEDERAL CARLOS EDUARDO CASTRO MARTINS

APELANTE: FERNANDO CARLOS DE OLIVEIRA

ADVOGADO: PEDRO MOTTIN E OUTROS(AS)

APELANTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: CRISTINA LUISA HEDLER

APELADO: OS MESMOS

REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 14A VARA – BA

EMENTA

TRIBUTÁRIO. MERCADORIA IMPORTADA. DESPACHO ADUANEIRO. BAGAGEM DESACOMPANHADA. PROPRIEDADE DAS MERCADORIAS COMPROVADA. ABANDONO DE BENS. NÃO COMPROVAÇÃO. INTENÇÃO DE DESEMBARÇAR AS MERCADORIAS COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE ABANDONO AFASTADA.

1. Está devidamente comprovada nos autos, através de robusta prova documental, a propriedade das mercadorias objetos do writ, falecendo razão à autoridade coatora ao afirmar que o impetrante não é o real consignatário dos bens em lide.

2. Nos termos do art. 23, II, a, do Decreto-Lei 1.455/76, considerar-se-á dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias importadas

## JURISPRUDÊNCIA

e que forem consideradas abandonadas, por não ter sido iniciado seu despacho aduaneiro no prazo de 90 (noventa) dias.

3. O entendimento jurisprudencial firmado pelo STJ, contudo, é que para ser decretada “(...) a pena de perdimento de bens, prevista no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/76, faz-se necessária a comprovação da intenção do agente de abandonar a mercadoria importada. Com efeito, o mero transcurso do prazo de 90 (noventa) dias sem que tenha havido o respectivo desembaraço da mercadoria não enseja, por si só, a aplicação da referida pena.” (RESP 200301005490, JOÃO OTÁVIO DE NORONHA - SEGUNDA TURMA, DJ DATA:07/02/2007 PG:00278 ..DTPB:.)

4. O art. 3º da IN/SRF 117/1998, exclui do conceito de bagagem aqueles bens cuja natureza configure importação para fim comercial.

5. Afasta-se, portanto, a aplicação do disposto no art. 9º, II, c, da IN/SRF 117/1998, ante o

manifesto intuito de comercializar as mercadorias importadas.

6. Os bens importados devem retornar ao local onde se encontravam armazenados, de forma que sua liberação seja procedida tão somente depois de findado o regular processo administrativo de despacho aduaneiro, com o pagamento dos tributos devidos.

7. Apelação da Fazenda Nacional e do Impetrante a que se nega provimento.

8. Remessa oficial a que se dá parcial provimento.

## ACÓRDÃO

Decide a 7ª Turma Suplementar do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação da Fazenda

Nacional e do Impetrante, e dar parcial provimento à remessa oficial, nos termos do voto do relator convocado.

Brasília, 2 de abril de 2013.

JUIZ FEDERAL CARLOS EDUARDO CASTRO MARTINS

Relator

(Ementa publicada no e-DJF1 nº 84/2013, disponibilização 02.05.2013, publicação 03.05.2013, pp. 730).

**IRPJ E CSLL. GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA.**

APELAÇÃO CÍVEL N. 1999.33.01.000592-9/BA

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL

APELANTE : VIANA BRAGA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA

ADVOGADO : NELSON WILIANS FRATONI RODRIGUES E OUTROS(AS)

APELADO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : LUIZ FERNANDO JUCA FILHO

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AÇÃO ORDINÁRIA - IRPJ, CSLL E IRRF - SU- PERAVALIAÇÃO DOS CUSTOS DA EMPRESA - REDUÇÃO DO IMPOSTO A PAGAR - FRAUDE - INTRICADA OPERAÇÃO CONTÁBIL - NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - GLOSA DOS VALORES TIDOS POR EXCESSIVOS - LISURA DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE APURAÇÃO DAS IRREGULARIDADES - PROVAS IRREFUTÁVEIS DA FRAUDE.

1. Autoriza-se a glosa de valores referentes a custo da empresa, para fins de recolhimento a menor de impostos na modalidade “Lucro Real”, entendidos pelo Fisco como irregulares ou resultantes de fraude, uma vez que o contribuinte não pode se beneficiar de sua própria torpeza.

2. Se as notas fiscais apresentadas pela autora (contribuinte) têm diversas irregularidades – tais como ausência de “visto” nos postos de fiscalização tributária estadual; ausência de dados do transportador; lapso temporal excessivamente prolongado entre a remessa das mercadorias e seu recebimento no estabelecimento comprador, tanto mais quando essas mercadorias são altamente perecíveis (hortifrutigranjeiro); preenchimento das notas fiscais pela mesma pessoa, ainda que de empresas diferentes; ausência de recibo de pagamento feito à vista e em espécie etc. -, a conclusão por sua inidoneidade é medida que se impõe.

3. Havendo provas nos autos de que a autora se beneficiou ao lançar, em suas escritas fiscais, custos superavaliados dos que realmente suportou, irregularidade apurada, inclusive, mediante depoimento em interrogatório policial, onde o interrogado afirmou nunca ter tido relação comercial com a empresa autora, mesmo tendo sido apresentadas diversas notas fiscais da empresa do interrogado como ocorrida a relação comercial, a glosa desses valores se mostra condizente com a situação fática apresentada nos autos.

4. Os lucros a que a empresa alega ter obtido no período em questão não foram confirmados pelo expert, restando, portanto, considerados os apurados na perícia como efetivamente obtido pela empresa, que não diferem dos apurados pela Receita Federal.

5. A correção monetária das demonstrações financeiras, do ano base 1990, referente à variação entre o IPC e o BTNF, só poderia ter sido usada a partir de 1993, nos termos do art. 3º da Lei n.º 8.200/1991.

6. A construção a qual a empresa autora considerou a depreciação a partir de 1991 só obteve seu “HABITE-SE” em 1996, afastando a conclusão de que a obra teria sido finalizada em 1990.

7. Apelação não provida.

8. Peças liberadas pelo Relator, Brasília, 30 de abril de 2013., para publicação do acórdão.

#### ACORDÃO

Decide a 7ª Turma NEGAR PROVIMENTO à apelação por unanimidade.

7ª Turma do TRF-1ª Região, Brasília, 30 de abril de 2013.

DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO  
AMARAL

RELATOR

(Ementa publicada no e-DJF1 nº 89/2013, disponibilização 09.05.2013, publicação 10.05.2013, pp. 834/835).

**CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE. CONSTITUCIONALIDADE. RECONHECIMENTO COM REPERCUSSÃO GERAL.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.682

ORIGEM :AC - 200251010051795 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO

PROCED. :RIO DE JANEIRO

RELATOR :MIN. GILMAR MENDES

RECTE.(S) :TRELSA - TRANSPORTES ESPECIALIZADOS DE LIQUIDOS S/A

ADV.(A/S) :JOSÉ OSWALDO CORRÊA

RECDO.(A/S) :INSTITUTO NACIONAL DE SEGURO SOCIAL - INSS

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

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, negou provimento ao recurso extraordinário, vencido o Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente. Ausente o Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), por participação no evento Time 100 Gala, organizado pela Time Magazine, e em seminário promovido pela Universidade de Princeton, ambos nos Estados Unidos. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski (Vice-presidente). Plenário, 25.04.2013.

Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Contribuição para o SEBRAE. Desnecessidade de lei complementar. 4. Contribuição para o SEBRAE. Tributo destinado a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Natureza jurídica: contribuição de intervenção no domínio econômico. 5. Desnecessidade de instituição por lei complementar. Inexistência de vício formal na instituição da contribuição para o SEBRAE mediante lei ordinária. 6. Intervenção no domínio econômico. É válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte. 7. Recurso extraordinário não provido. 8. Acórdão recorrido mantido quanto aos honorários fixados.

(Acórdão publicada no STF - DJe nº 98/2013, divulg 23.05.2013, public 24.05.2013, p. 26).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO POR VIA POSTAL. RECEBIMENTO POR TERCEIRO. CONTRIBUINTE PRESO NO MESMO DIA EM FLAGRANTE DELITO. NULIDADE DO ATO. IMPOSSIBILIDADE DE REGULARIZAÇÃO PELA CITAÇÃO NA EXECUÇÃO FISCAL.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0008966-77.2011.4.03.6100/SP

2011.61.00.008966-6/SP

RELATOR : Desembargador Federal ANDRE NABARRETE

APELANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

JURISPRUDÊNCIA

ADVOGADO : RAQUEL VIEIRA MENDES E LÍGIA SCAFF  
VIANNA

APELADO : ROSENDO RODRIGUES BAPTISTA NETO

ADVOGADO : ALEXANDRE GOMES D' ABREU e outro

No. ORIG. : 00089667720114036100 11 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. PROCES-  
SUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO RETIDO. PRE-  
JUDICADO. PRELIMINAR DE INCOMPETÊNCIA DO JUÍZO  
CÍVEL PARA CONHECER DE MATÉRIA RELATIVA À NU-  
LIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NÃO  
ACOLHIMENTO. INTIMAÇÃO POR VIA POSTAL. DECRE-  
TO Nº 70.235/72, ART. 23. RECEBIMENTO POR TERCEIRA  
PESSOA. PRESUNÇÃO *IURIS TANTUM*. SITUAÇÃO FÁTICA  
QUE A ELIDI. ENTREGA NO MESMO DIA EM QUE O CON-  
TRIBUINTE FOI PRESO EM FLAGRANTE. PREJUÍZO PARA  
A DEFESA CONFIGURADO. A NULIDADE DO PROCESSO  
ADMINISTRATIVO FISCAL NÃO É CONVALIDADA PELA CI-  
TAÇÃO VÁLIDA NA EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DA IN-  
TIMAÇÃO POR VIA POSTAL QUE SE RECONHECE DIANTE  
DA AUSÊNCIA DE CONSUMAÇÃO DO OBJETIVO DO ATO.

1. Impõe o reexame necessário da sentença, à luz do disposto no inciso II do artigo 475 do Código de Processo Civil.

2. Agravo retido contra o deferimento da liminar conhecido, pois requerida a sua apreciação nas razões de apelação (art. 523, *caput* e §1º, do CPC) e prejudicado em razão do julgamento da apelação e da remessa oficial nesta data.

3. O debate quanto à inexistência da obrigação é tipicamente realizado por meio dos embargos previstos no artigo 16 da LEF, mas o direito constitucional de ação permite ao devedor que ajuíze ação cognitiva com o mesmo propósito. Nada impede que o executado opte pela via da ação anulatória de débito no lugar dos embargos de devedor. Embora exista relação de prejudicialidade entre a ação anulatória e a respectiva execução, a modificação pela conexão apenas será possível nos casos em que a competência for relativa, nos termos do artigo 91 c/c o artigo 102, ambos do Código de Processo Civil. Competência das varas especializadas de execução fiscal absoluta e, portanto, improrrogável, de maneira que está impossibilitada a reunião dos feitos e as ações devem seguir seu curso separadamente. Preliminar rejeitada.

4. A intimação por via postal no processo administrativo fiscal está prevista no artigo 23 do Decreto nº 70.235/72.

5. Ato que, mesmo respeitada a forma legal não atingiu sua finalidade, pois a correspondência foi entregue a terceiro (porteiro) no mesmo dia em que o contribuinte a ser intimado foi preso em flagrante.

6. Presunção *iuris tantum* que admite prova em contrário. Comprovada nos autos situação fática apta a elidi-la.

7. Embora não haja previsão expressa que altere a regra no caso em que o notificado tenha sido preso em flagrante no mesmo dia, bem como não seja possível invocar o cárcere para se eximir de suas obrigações, a prisão representa extrema restrição da liberdade do indivíduo, pois o retira do convívio social e impede a realização das rotinas mais simples, dentre elas, a verificação de sua correspondência.

8. Não se pode presumir que terceiro não obrigado legalmente tenha entregue as cartas ao preso.

## JURISPRUDÊNCIA

9. É obrigação do contribuinte informar a alteração de seu domicílio fiscal. *In casu*, a controvérsia limita-se àquele ato realizado em 2007, quando foi impossível ao autor informar a alteração de seu domicílio em tempo hábil. Afinal, a mudança ocorreu no mesmo dia da entrega da documentação e por ato alheio à sua vontade.

10. A efetiva citação no processo de execução não tem a força de regularizar a ausência de intimação do processo administrativo que o precedeu. Evidente o prejuízo sofrido pela parte, que não teve oportunidade de recorrer da decisão administrativa que culminou na inscrição da dívida ativa, contrariados, assim, os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, previstos nos incisos LIV e LV da Constituição da República. A possibilidade de defesa por meio de oposição de embargos não valida a nulidade do procedimento fiscal, nem retira da parte o direito de vê-la reconhecida em ação autônoma própria se assim lhe for conveniente.

11. Procedência que não se funda no pedido de aplicação subsidiária do CPP.

12. Nulidade da intimação reconhecida.

13. Anulação da certidão de dívida ativa de R\$ 40.702,66 e honorários advocatícios fixados em R\$ 2.839,15, montante que se apresenta adequado aos parâmetros consolidados pela jurisprudência desta Quarta Turma.

14. Apelação e remessa oficial, tida por ocorrida, a que se nega provimento. Agravo retido que se julga prejudicado.

## 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, negar provimento à apelação e à remessa oficial, tida por ocorrida, e julgar prejudicado o agravo retido, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 02 de maio de 2013.

André Nabarrete

Desembargador Federal

(Ementa publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 24.05.2013, p. 1062/1063).

JUROS SOBRE DEPÓSITOS JUDICIAIS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. COBRANÇA DE IRPJ E CSLL. EXIGIBILIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.138.695 - SC (2009/0086194-3)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL  
MARQUES  
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
RECORRIDO : CIA. HERING

## JURISPRUDÊNCIA

ADVOGADO : FLÁVIO AUGUSTO DUMONT PRADO  
E OUTRO(S)

### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. DISCUSSÃO SOBRE A EXCLUSÃO DOS JUROS SELIC INCIDENTES QUANDO DA DEVOLUÇÃO DE VALORES EM DEPÓSITO JUDICIAL FEITO NA FORMA DA LEI N. 9.703/98 E QUANDO DA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 167, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando obrigada a Corte de Origem a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.

2. Os juros incidentes na devolução dos depósitos judiciais possuem natureza remuneratória e não escapam à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, na forma prevista no art. 17, do Decreto-lei n. 1.598/77, em cuja redação se espelhou o art. 373, do Decreto n. 3.000/99 - RIR/99, e na forma do art. 8º, da Lei n. 8.541/92, como receitas financeiras por excelência. Precedentes da Primeira Turma: AgRg no Ag 1359761/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 6/9/2011; AgRg no REsp 346.703/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 02.12.02; REsp 194.989/PR, Primeira Turma, Rel. Min.

Humberto Gomes de Barros, DJ de 29.11.99. Precedentes da Segunda Turma: REsp. n. 1.086.875 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, Rel. p/acórdão Min. Castro Meira, julgado em 18.05.2012; REsp 464.570/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 29.06.2006; AgRg no REsp 769.483/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 02.06.2008; REsp 514.341/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 31.05.2007; REsp 142.031/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 12.11.01; REsp. n. 395.569/RS, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 29.03.06.

3. Quanto aos juros incidentes na repetição do indébito tributário, inobstante a constatação de se tratarem de juros moratórios, se encontram dentro da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dada a sua natureza de lucros cessantes, compondo o lucro operacional da empresa a teor art. 17, do Decreto-lei n. 1.598/77, em cuja redação se espelhou o art. 373, do Decreto n. 3.000/99 - RIR/99, assim como o art. 9º, §2º, do Decreto-Lei nº 1.381/74 e art. 161, IV do RIR/99, estes últimos explícitos quanto à tributação dos juros de mora em relação às empresas individuais.

4. Por ocasião do julgamento do REsp. n. 1.089.720 - RS (Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10.10.2012) este Superior Tribunal de Justiça definiu, especificamente quanto aos juros de mora pagos em decorrência de sentenças judiciais, que, muito embora se tratem de verbas indenizatórias, possuem a natureza jurídica de lucros cessantes, consubstanciando-se em evidente acréscimo patrimonial previsto no art. 43, II, do CTN (acréscimo patrimonial a título de proventos de qualquer natureza), razão pela qual é legítima sua tributação pelo Imposto de Renda, salvo a existência de norma isentiva específica ou a constatação de que a verba principal a que se referem os juros é verba isenta ou fora do campo de incidência do IR (tese em que o acessório segue o principal). Precedente: EDcl no REsp. nº 1.089.720

- RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27.02.2013.

5. Conhecida a lição doutrinária de que juros de mora são lucros cessantes: “Quando o pagamento consiste em dinheiro, a estimação do dano emergente da inexecução já se acha previamente estabelecida. Não há que fazer a substituição em dinheiro da prestação devida. Falta avaliar os lucros cessantes. O código os determina pelos juros de mora e pelas custas” (BEVILÁQUA, Clóvis. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado, V. 4, Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1917, p. 221).

6. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

“A Seção, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Ressalvou-se o ponto de vista a Sra. Ministra Eliana Calmon.”

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Ari Pargendler, Eliana Calmon, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília (DF), 22 de maio de 2013.

(Ementa publicada no DJe de 31.05.2013, p. 840/841)

**EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO. NECESSIDADE DE GARANTIA DO JUÍZO E APARÊNCIA DO BOM DIREITO. REQUISITOS CUMULATIVOS.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.272.827 - PE (2011/0196231-6)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO : DROPEL - DROGARIA PERNAMBUCANA LTDA

ADVOGADO : GLÁUCIO MANOEL DE LIMA BARBOSA E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC.

APLICABILIDADE DO ART. 739-A, §1º, DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE DE GARANTIA DA EXECUÇÃO E ANÁLISE DO JUIZ A RESPEITO DA RELEVÂNCIA DA ARGUMENTAÇÃO (FUMUS BONI JURIS) E DA OCORRÊNCIA DE GRAVE DANO DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO (PERICULUM IN MORA) PARA A CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS DO DEVEDOR OPOSTOS EM EXECUÇÃO FISCAL.

1. A previsão no ordenamento jurídico pátrio da regra geral de atribuição de efeito suspensivo aos embargos do devedor somente ocorreu com o advento da Lei n. 8.953, de 13, de dezembro de 1994, que promoveu a reforma do Processo de Execução do Código de Processo Civil de 1973 (Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - CPC/73), nele incluindo o §1º do art. 739, e o inciso I do art. 791.

2. Antes dessa reforma, e inclusive na vigência do Decreto-lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938, que disciplinava a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública em todo o território nacional, e do Código de Processo Civil de 1939 (Decreto-lei n. 1.608/39), nenhuma lei previa expressamente a atribuição, em regra, de efeitos suspensivos aos embargos do devedor, somente admitindo-os excepcionalmente. Em razão disso, o efeito suspensivo derivava de construção doutrinária que, posteriormente, quando suficientemente amadurecida, culminou no projeto que foi convertido na citada Lei n. 8.953/94, conforme o evidencia sua Exposição de Motivos - Mensagem n. 237, de 7 de maio de 1993, DOU de 12.04.1994, Seção II, p. 1696.

3. Sendo assim, resta evidente o equívoco da premissa de que a LEF e a Lei n. 8.212/91 adotaram a postura suspensiva dos embargos do devedor antes mesmo de essa postura ter sido adotada expressamente pelo próprio CPC/73, com o advento da Lei n. 8.953/94, fazendo tábula rasa da história legislativa.

4. Desta feita, à luz de uma interpretação histórica e dos princípios que nortearam as várias reformas nos feitos executivos da Fazenda Pública e no próprio Código de Processo Civil de 1973, mormente a eficácia material do feito executivo a primazia do crédito público sobre o privado e a especialidade das execuções fiscais, é ilógico concluir que a Lei n. 6.830 de 22 de setembro de 1980 - Lei de Execuções Fiscais - LEF e o art. 53, §4º da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, foram em algum momento ou são incompatíveis com a ausência de efeito suspensivo aos embargos do devedor. Isto porque quanto ao regime dos embargos do devedor invocavam - com derivações específicas sempre no sentido de dar maiores garantias ao crédito público - a aplicação subsidiária do disposto no CPC/73 que tinha redação dúbia a respeito, admitindo diversas interpretações doutrinárias.

5. Desse modo, tanto a Lei n. 6.830/80 - LEF quanto o art. 53, §4º da Lei n. 8.212/91 não fizeram a opção por um ou outro regime, isto é, são compatíveis com a atribuição de efeito suspensivo ou não aos embargos do devedor. Por essa razão, não se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/73 (introduzido pela Lei 11.382/2006) que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni juris*) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*).

6. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos - não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, §1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal.

7. Muito embora por fundamentos variados - ora fazendo uso da interpretação sistemática da LEF e do CPC/73, ora trilhando o inovador caminho da teoria do “Diálogo das Fontes”, ora utilizando-se de interpretação histórica dos dispositivos (o que se faz agora) - essa conclusão tem sido a alcançada pela jurisprudência predominante, conforme ressoam os seguintes precedentes de ambas as Turmas deste Superior Tribunal de Justiça. Pela Primeira Turma: AgRg no Ag 1381229 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 15.12.2011; AgRg no REsp 1.225.406 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, julgado em 15.02.2011; AgRg no REsp 1.150.534 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.11.2010; AgRg no Ag 1.337.891 / SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 16.11.2010; AgRg no REsp 1.103.465 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 07.05.2009. Pela Segunda Turma: AgRg nos EDcl no Ag n. 1.389.866/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 21.9.2011; REsp, n. 1.195.977/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17/08/2010; AgRg no Ag n. 1.180.395/AL, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 26.2.2010; REsp, n. 1.127.353/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 20.11.2009; REsp, 1.024.128/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 19.12.2008.

8. Superada a linha jurisprudencial em sentido contrário inaugurada pelo REsp. n. 1.178.883 - MG, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 20.10.2011 e seguida pelo AgRg no REsp 1.283.416 / AL, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 02.02.2012; e pelo REsp 1.291.923 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 01.12.2011.

9. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

“A Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Ari Pargendler, Eliana Calmon,

Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília (DF), 22 de maio de 2013.

(Ementa publicada no DJe de 31.05.2013, p. 843/845)

## **EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA DE ATIVOS FINANCEIROS DAS CONTAS DAS FILIAIS PARA GARANTIA DE DÍVIDA DA MATRIZ. UNICIDADE DA PESSOA JURÍDICA.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.355.812 - RS (2012/0249096-3)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

## JURISPRUDÊNCIA

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO : ERRETE COMÉRCIO DE PNEUS LTDA - MICROEMPRESA

ADVOGADOS : PAULA PEREIRA TAVARES E OUTRO(S)

DANIEL WEYMAR EYLER E OUTRO(S)

### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. PENHORA, PELO SISTEMA BACEN-JUD, DE VALORES DEPOSITADOS EM NOME DAS FILIAIS. POSSIBILIDADE. ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL COMO OBJETO DE DIREITOS E NÃO COMO SUJEITO DE DIREITOS. CNPJ PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA.

1. No âmbito do direito privado, cujos princípios gerais, à luz do art. 109 do CTN, são informadores para a definição dos institutos de direito tributário, a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, consiste, conforme doutrina majoritária, em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária. Cuida-se de um instrumento de que se utiliza o empresário ou sócio para exercer suas atividades.

2. A discriminação do patrimônio da empresa, mediante a criação de filiais, não afasta a unidade patrimonial da pessoa jurídica, que, na condição de devedora, deve responder com todo o ativo do patrimônio social por suas dívidas, à luz de regra de direito processual prevista no art. 591 do Código de Processo Civil, segundo a qual “o devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei”.

3. O princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal, é um instituto de direito material, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores prevista em um regramento de direito processual, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios definidos no direito empresarial.

4. A obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária, não afastando a unidade patrimonial da empresa, cabendo ressaltar que a inscrição da filial no CNPJ é derivada do CNPJ da matriz.

5. Nessa toada, limitar a satisfação do crédito público, notadamente do crédito tributário, a somente o patrimônio do estabelecimento que participou da situação caracterizada como fato gerador é adotar interpretação absurda e odiosa. Absurda porque não se concilia, por exemplo, com a cobrança dos créditos em uma situação de falência, onde todos os bens da pessoa jurídica (todos os estabelecimentos) são arrecadados para pagamento de todos os credores, ou com a possibilidade de responsabilidade contratual subsidiária dos sócios pelas obriga-

## JURISPRUDÊNCIA

ções da sociedade como um todo (v.g. arts. 1.023, 1.024, 1.039, 1.045, 1.052, 1.088 do CC/2002), ou com a administração de todos os estabelecimentos da sociedade pelos mesmos órgãos de deliberação, direção, gerência e fiscalização. Odiosa porque, por princípio, o credor privado não pode ter mais privilégios que o credor público, salvo exceções legalmente expressas e justificáveis.

6. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

“A Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Ari Pargendler, Eliana Calmon, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília (DF), 22 de maio de 2013.

(Ementa publicada no DJe de 31.05.2013, p. 846/848)

**PARCELAMENTO. LEI Nº 11.941/2009. APROVEITAMENTO DE DEPÓSITO JUDICIAL PARA QUITAÇÃO DO DÉBITO PARCELADO. IMPOSSIBILIDADE.**

AGTR - 130965/PE - 0001702-48.2013.4.05.0000

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL FRANCISCO CAVALCANTI

ORIGEM : 29ª Vara Federal de Pernambuco(Jaboatão dos Guararapes)

AGRTE : MAQUINAS PIRATININGA DO NORDESTE S/A

ADV/PROC : CELSO LUIZ DE OLIVEIRA e outros

AGRDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. CONVERSÃO DO DEPÓSITO EM RENDA. LEI 11.941/2009. IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO ESPECIFICAMENTE A ALGUNS DÉBITOS, EM DETRIMENTO DE OUTROS TAMBÉM ABARCADOS PELO PARCELAMENTO. ADOÇÃO DA TÉCNICA DE FUNDAMENTAÇÃO PER RELATIONEM. PELO IMPROVIMENTO DO AGRAVO.

1. Consoante já decidiu o Pretório Excelso, “não configura negativa de presunção jurisdicional ou inexistência de motivação a decisão do Juízo ad quem pela qual se adotam, como razões de decidir, os próprios fundamentos constantes da decisão da instância recorrida (motivação *per relationem*), uma vez que atendida a exigência constitucional e legal

da motivação das decisões emanadas do Poder Judiciário”. (STF. ARE 657355 AgR, Relator Min. LUIZ FUX, 1ª T., julgado em 06/12/2011)

2. Com base no entendimento jurisprudencial supra, adotam-se, como razões de decidir, os fundamentos exarados no decisum agravado que ora passam a incorporar o presente voto.

3. “Indefiro o pedido formulado pela executada no tocante à utilização dos valores depositados para adimplir a CDA apontada, uma vez que, com a adesão ao parcelamento, há consolidação de todas as dívidas em nome do devedor, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (art. 1º, caput e § 6º da Lei nº 11.941/2009). Desse modo, assiste razão ao ente público exequente ao alegar que somente poderiam ser aproveitados os depósitos para abatimento de todo o valor parcelado.”

4. “Por outro lado, não merece respaldo o argumento da executada de que o art. 10 da Lei nº 11.941/09 permitiria a utilização das quantias depositadas para quitação, especificamente, da CDA apontada. De fato, o dispositivo estabelece que os depósitos existentes à época do parcelamento ou pagamento, serão automaticamente convertidos em renda da União, e seu parágrafo único acrescenta a possibilidade de levantamento de saldo remanescente, na hipótese de o valor depositado exceder o montante devido após a consolidação de que trata a lei. Nada leva a crer, portanto, que deva haver a imputação do pagamento especificamente a alguns débitos, em detrimento de outros, também abarcados pelo parcelamento.”

5. “Como consequência, não há razão no pedido de levantamento do valor remanescente e devolução das cartas de fiança bancária. Primeiramente porque o montante consolidado do débito supera a soma dos valores depositados (vide fls. 61, 64 e 87). Em segundo lugar, porque a prestação de tal garantia se deu anteriormente à formalização

do parcelamento, e logo, quando ainda não se encontrava suspensa a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, inc. VI, do CTN). Assim, não se há de cogitar de dispensa da garantia, mesmo porque a executada não demonstrou a presença de outros elementos que justificassem seu levantamento.”

6. Agravo de instrumento improvido.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados os presentes autos, DECIDE a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo de instrumento, nos termos do relatório e voto anexos, que passam a integrar o presente julgamento.

Recife, 23 de maio de 2013

JUIZ FRANCISCO CAVALCANTI

Relator

(Ementa publicada no DJe TRF5 nº 101/2013, disponibilização 31.05.2013, p. 111/112).

**SERVIÇO POSTAL. EXIGÊNCIA DE ISS. FRUIÇÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA. CABIMENTO.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 601.392

ORIGEM :AC - 199970000319063 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

JURISPRUDÊNCIA

PROCED. : PARANÁ

RELATOR : MIN. JOAQUIM BARBOSA

REDATOR DO ACÓRDÃO: MIN. GILMAR MENDES

RECTE.(S) :ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E  
TELÉGRAFOS

ADV.(A/S) :GUSTAVO ESPERANÇA VIEIRA E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :MUNICÍPIO DE CURITIBA

ADV.(A/S) :ROBERTO DE SOUZA MOSCOSO

INTDO.(A/S) :ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIA-  
RIAS DE FIANÇAS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS - ABRASF

ADV.(A/S) :RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA

INTDO.(A/S) :MUNICIPIO DE SAO PAULO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO  
DE SÃO PAULO

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Relator), negando provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Luiz Fux. Ausente, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela recorrente, a Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi, pelos *amici curiae* Município de São Paulo e Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras, respectivamente, a Dra. Simone Andréa Barcelos Coutinho e o Dr. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 25.05.2011.

Decisão: Após os votos dos Senhores Ministros Joaquim Barbosa (Relator), Luiz Fux, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Cezar Peluso (Presidente), negando provimento ao recurso extraordinário, e os votos dos Senhores Ministros Ayres Britto, Gilmar Mendes e Celso de Mello, provendo-o, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Dias Toffoli. Plenário, 16.11.2011.

Decisão: Colhido o voto-vista do Ministro Dias Toffoli, o Tribunal, por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Joaquim Barbosa (Relator), Luiz Fux, Cármen Lúcia, Marco Aurélio e Cezar Peluso. Redigirá o acórdão o Ministro Gilmar Mendes. Reajustou o voto o Ministro Ricardo Lewandowski. Não votou o Ministro Teori Zavascki por suceder ao Ministro Cezar Peluso. Ausentes, nesta assentada, os Ministros Celso de Mello e Gilmar Mendes, com votos proferidos em assentada anterior. Plenário, 28.02.2013.

Recurso extraordinário com repercussão geral. 2. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. 3. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes. 4. Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido.

(Acórdão publicada no STF - DJe nº 105/2013, divulg 04.06.2013, public 05.06.2013, p. 23/24).

