

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO X - EDIÇÃO 39 - SETEMBRO 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 39 – Setembro 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) 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

BERNARDO MOTTA MOREIRA

Advogado em Belo Horizonte. Mestre em Direito pela UFMG. Professor 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.

SUMÁRIO

ARTIGOS	11
O AFASTAMENTO DE ATO INFRALEGAL PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA JUDICANTE <i>Bernardo Motta Moreira</i>	13
1. Introdução	13
2. A negativa de vigência a leis é prerrogativa reservada pela Carta Política à função revisora do Poder Judiciário	14
3. A competência dos membros do CARF – e de outros órgãos administrativos judicantes – para o afastamento de ato infralegal	17
4. Conclusões	34
BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA <i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	35
PARECER PGFN/CAT/Nº 1549/2011	43
PARECER PGFN/CAT/ Nº 1338/2012	85
PARECER	107
ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA SITUADOS EM DIFERENTES UNIDADES DA FEDERAÇÃO. FATO GERADOR DO IMPOSTO. AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, ART. 13, § 4º, I. CONCEITO DE VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE. NECESSIDADE DE SEREM AGREGADOS. ASPECTOS PECULIARES DA OPERAÇÃO INTERESTADUAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. IMPOSTO PAGO PELO ESTABELECIMENTO REMETENTE. TRANSFERÊNCIA DO ICMS INCIDENTE PARA APROVEITAMENTO NO ESTADO DE DESTINO -- PARECER. <i>Ives Gandra da Silva Martins</i> <i>Fátima Fernandes Rodrigues de Souza</i>	109
JURISPRUDÊNCIA	153

ARTIGOS

O AFASTAMENTO DE ATO INFRALEGAL PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA JUDICANTE

Bernardo Motta Moreira

1. Introdução

Recentemente, uma nova norma jurídica chamou a atenção dos estudiosos do processo administrativo tributário: a Lei n. 12.833, de 20 de junho de 2013, alterou o art. 48 da Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, que passou a vigorar acrescido do seguinte parágrafo único: “são prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF: I – somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções”.

Com a nova regra, os membros do CARF, órgão responsável pelo julgamento dos recursos administrativos de contribuintes contra autuações realizadas pela administração pública federal, não poderão ser responsabilizados civil ou criminalmente por suas decisões, salvo se ficar comprovado dolo ou fraude no exercício da função.

O objetivo deste ensaio não é discorrer sobre tal prerrogativa, muito menos abordar o motivo que ensejou tal alteração legislativa. Apenas para não deixar passar em branco, consideramos importante essa garantia ao conselheiro, que reforça sua atuação imparcial, principalmente em face do ajuizamento – a nosso ver abusivo e absurdo – de ações populares e ações civis públicas questionando o mérito de suas decisões sob a alegação de que teriam lesado o erário.

O ponto que pretendemos abordar, na verdade, é o motivo que fundamentou o veto ao inciso II do novo parágrafo único, inserido no art.

48 da Lei n. 11.941/2009, que previa, também como prerrogativa do conselheiro julgador, “II – emitir livremente juízo de legalidade de atos infralegais nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento”.

Pelas razões do veto da Presidência da República “o CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário”.

Discordamos veementemente de tal fundamento. Conforme se demonstrará, se, de fato, o órgão julgador administrativo não pode deixar de aplicar leis, devidamente aprovadas pelo Parlamento, alegando que seriam inconstitucionais, isso não significa que está impedido de considerar ilegais atos normativos exarados pelo próprio Poder Executivo.

2. A negativa de vigência a leis é prerrogativa reservada pela Carta Política à função revisora do Poder Judiciário

O tema relativo à possibilidade de a Administração Pública decidir, no âmbito do processo administrativo tributário, com fundamento na inconstitucionalidade de leis é polêmico e apresenta ampla controvérsia doutrinária e jurisprudencial. Há quem considere que a possibilidade de a autoridade administrativa se recusar a dar cumprimento à lei, ao argumento da sua desconformidade com a Carta Constitucional, seria um dos tormentosos problemas do Direito.¹

Entendemos ser por demais perigoso à ordem constitucional que membros do Poder Executivo deixem de aplicar leis, devidamente aprovadas pelo Legislativo, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade.

1. MENDES, Gilmar Ferreira. O Poder Executivo e o Poder Legislativo no Controle de Constitucionalidade. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: n. 19, 1997, p. 237.

Admitir posicionamento diverso seria desvirtuar as funções dos poderes constitucionalmente outorgados, causando, seguramente, instabilidade jurídica no exame do contencioso administrativo, em razão das divergências possivelmente existentes.

Por um imperativo de segurança jurídica, a própria Constituição da República de 1988 estabelece os instrumentos legítimos para o controle da constitucionalidade dos atos normativos, sendo certo que a desobediência a leis presumidamente constitucionais pelo Poder Executivo, por óbvio, não corresponde a um dos referidos mecanismos de controle.

Não se pode compreender o princípio da separação dos poderes constitucionalmente consagrado se não se tiver em vista, além de seus fundamentos e suas raízes históricas, essa dimensão positiva que orienta a distribuição de competências constitucionais. As autoridades administrativas, ainda que dotadas de uma alta especialização técnica, como é o caso dos julgamentos tributários, não foram funcionalmente concebidas para o exercício do controle da constitucionalidade das leis.

É certo que a todos os cidadãos e órgãos políticos e administrativos participam do processo de interpretação e aplicação da Constituição. Todavia, somente os membros do Poder Judiciário apresentam as garantias institucionais necessárias para praticar um ato extremamente grave, qual seja, o de negar, oficialmente, aplicação a uma norma vigente, aprovada pelo Poder Legislativo.

Por isso, os membros do CARF não podem, à míngua da necessária competência funcional, negar vigência a leis, prerrogativa reservada pela Carta Política à função revisora do Poder Judiciário, a quem incumbe, com ares de inquestionável exclusividade, a gravíssima tarefa de declarar a invalidade das leis que, direta ou indiretamente, violarem a Constituição da República, ou mesmo quaisquer outras normas jurídicas hierarquicamente mais elevadas.

Não exercer o controle de constitucionalidade abrange tanto a impossibilidade de manifestação acerca da constitucionalidade de leis e atos normativos, quanto o fato de deixar de aplicar as normas jurídicas em determinados casos. O efeito prático gerado é o mesmo: insegurança jurídica. Inexiste diferença ontológica entre a declaração de inconstitucionalidade e a decisão que afasta norma legal formalmente válida, ao argumento de que estaria em desconformidade com a Carta Fundamental.

A quase totalidade dos órgãos administrativos judicantes, em todas as esferas e instâncias, atualmente, tem julgado pela prevalência da tese da impossibilidade da apreciação da constitucionalidade de ato normativo pelo Poder Executivo. Na maioria dos casos, os julgados se fundam nos próprios mandamentos legais de cada tribunal administrativo.

Por outro lado, e aqui entramos no tema principal desse artigo, quando diante de um decreto ou norma complementar, consideramos que é dever da autoridade julgadora fiscalizar sua legalidade e constitucionalidade. Por isso é que ao dizer que os órgãos do Poder Executivo não têm competência para decidir se uma lei é (ou não) inconstitucional, deve-se ter o cuidado de lembrar que o controle da constitucionalidade não é possível quando se referir a leis e atos normativos de mesma hierarquia de lei. Se o julgador administrativo identificar que um decreto, uma portaria, normas complementares ou outras prescrições administrativas, ofendem um comando constante de uma lei ordinária ou da própria Constituição da República, justamente em observância ao princípio da legalidade, deve afastá-lo por ilegal ou inconstitucional.

3. A competência dos membros do CARF – e de outros órgãos administrativos judicantes – para o afastamento de ato infralegal

Como visto acima, apesar de a autoridade administrativa possuir competência para julgar e emitir juízos de valor sobre determinado caso concreto e aplicar a norma legal que entende aplicável, não possui, todavia, competência para verificar se determinada lei está em conformidade com a Constituição, a ponto de negar-lhe a aplicação.

Importa observar que a “lei” a que se está a referir deve tratar-se de lei no sentido formal, ou seja, aprovada pelo Parlamento, tal como estabelecido na Constituição da República. Assim, a autoridade administrativa não tem competência para negar vigência à lei em seu sentido formal, ou seja, quando se depara com ato jurídico emanado do Poder Legislativo, ainda que entenda que referido ato legislativo é inconstitucional, pois, como dito, falece da necessária competência.

De modo diverso se dá nos casos em que a autoridade julgadora se depara com “lei” no sentido meramente material, é dizer, um ato normativo proveniente de um órgão estatal, que não está no exercício da função legislativa. Isso ocorre nas hipóteses dos decretos, regulamentos, portarias, despachos normativos, entre outros atos infralegais.²

Quando diante de um decreto ou norma complementar é dever da autoridade fiscalizar sua legalidade e constitucionalidade. Por isso é que ao dizer que os órgãos do Poder Executivo não têm competência para decidir se uma lei é (ou não) inconstitucional, deve-se ter o cuidado de

2. Pela doutrina de Paulo Roberto Coimbra Silva: “lei, no sentido material, consiste em todo ato normativo impessoal, genérico e abstrato, ao passo que lei no sentido material e formal, consiste em todo ato normativo que, além dos atributos da impessoalidade, generalidade e abstração, foi validamente editado com a rigorosa observância do processo legislativo disposto na Constituição” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Fontes Formais do Direito Tributário. *Revista da Faculdade Mineira de Direito*, v. 8, n. 16, 2º semestre de 2005, Belo Horizonte: PUC Minas, p. 133).

lembrar que o controle da constitucionalidade não é possível quando se referir a leis e atos normativos de mesma hierarquia de lei.

Reconheça-se, todavia, como fez DEJALMA DE CAMPOS, que alguns doutrinadores entendem que “não só as leis mas especialmente os decretos executivos, ainda que ao arrepio da Lei Magna, devem ser integralmente cumpridos pelos Conselhos, enquanto não revogados ou fulminados pelo Supremo Tribunal Federal”.³

Equivocam-se, contudo, os que pensam assim.

A nosso sentir, o órgão julgador administrativo pode e deve averiguar se os decretos do Poder Executivo ou outras normas infralegais dão ou não fiel cumprimento às leis. Colhe-se do magistério de GOMES CANOTILHO:

[O] princípio básico é o de recusar à administração em geral e aos agentes administrativos em particular qualquer poder de controle da constitucionalidade das leis [...]

A prevalência tendencial do princípio da legalidade não deve transferir-se de plano para os “regulamentos” e “preceitos administrativos”. Neste sentido, não está de todo vedado aos agentes administrativos desobedecer “regulamentos” ou circulares administrativas violadoras de direitos, liberdades e garantias.⁴

Sem dúvida, se o julgador administrativo identificar que um decreto, uma portaria, normas complementares ou outras prescrições administrativas,⁵ ofendem um comando constante de uma lei ordinária

3. CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, p. 98.

4. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 3. ed., Livraria Almedina, Coimbra: 1999, p. 417-418.

5. Pela doutrina de Luciano Ferraz, as prescrições administrativas são ordenações gerais das autoridades administrativas superiores direcionadas às autoridades inferiores ou a servidores administrativos no âmbito interno da Administração Pública. Tais prescrições são fundadas na estrutura hierárquica mediante a qual se organiza a

ou da própria Constituição da República, justamente em observância ao princípio da legalidade, deve afastá-lo por ilegal ou inconstitucional. Esclarecedoras as seguintes lições de HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO:

Ao considerar inválido um ato administrativo contrário à lei, a Administração está exercendo a autotutela, ainda que esse ato se funde em Decreto, Portaria, Instrução Normativa, ou qualquer outra norma infralegal. Isso porque, caso a ilegalidade esteja presente no Decreto, na Portaria, ou na Instrução Normativa, a própria Administração que editou tais normas pode – no âmbito da autotutela, através dos órgãos competentes para tanto – considerá-las inválidas. Estará, em qualquer caso, revendo atos por ela próprios emitidos, anulando-os, reformando-os, etc. O mesmo ocorre quando o ato administrativo impugnado, conquanto aparentemente fundado em normas cuja validade não se discute, malfez diretamente a Constituição (exemplo do fiscal que viola o domicílio).

Entretanto, quando a Administração, para considerar inválido o ato administrativo impugnado (um lançamento de COFINS, por exemplo), tiver de declarar a inconstitucionalidade de uma lei, já não será mais da autotutela que se estará cogitando, mas sim do controle sobre a validade de um ato normativo editado por outro Poder. Nesse caso, insista-se, a Administração não estará simplesmente revendo um ato seu, mas julgando a validade de um ato do Poder Legislativo, o que não tem, nem pode ter, fundamento no princípio da legalidade, nem muito menos no exercício da autotutela administrativa que dele decorre. Assim, se o processo administrativo existe para instrumentalizar o exercício da autotutela, e essa autotutela não autoriza julgamentos sobre atos praticados por outros poderes, não é possível

Administração Pública, decorrendo de uma especial relação de sujeição desses agentes (FERRAZ, Luciano. *Direito Administrativo*. In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho (Org.). *Curso Prático de Direito Administrativo*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. v. 3, p. 8).

à autoridade administrativa de julgamento declarar a inconstitucionalidade de uma lei.⁶

Com efeito, na hipótese de ato exarado pelo próprio Poder Executivo, como se dá no caso de um decreto, portaria, instrução normativa, o órgão judicante administrativo tem o dever de analisar sua legalidade e constitucionalidade, por força do princípio da autotutela (ou autocontrole).⁷

6. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Impossibilidade de Declaração de Inconstitucionalidade de Lei pela Autoridade Administrativa de Julgamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 98, nov. 2003, p. 97.

7. Esse entendimento é aplicável também no confronto entre normas infralegais. Veja que, na prática, isso já ocorreu no âmbito da antiga Junta de Recursos Fiscais de Belo Horizonte. Na hipótese, o cerne da presente residia nos critérios de apuração do padrão de acabamento do imóvel, tendo em vista o conflito existente entre as regras constantes do Decreto do Município de Belo Horizonte n. 10.925/01 e a Ordem de Serviço n. 001/2000, posto que ambos traziam orientações diversas para apuração das características do imóvel. Veja-se a ementa:

“IPTU – REVISÃO DE LANÇAMENTO – CARACTERÍSTICAS E PADRÃO DE ACABAMENTO – CRITÉRIOS DE AFERIÇÃO, APLICAÇÃO DOS FATORES E DETERMINAÇÃO DO PADRÃO DO IMÓVEL ESTABELECIDOS EM ORDEM DE SERVIÇO / NORMA COMPLEMENTAR EM FLAGRANTE EXORBITÂNCIA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA APLICÁVEL – INEFICÁCIA DO ATO ADMINISTRATIVO ORIENTADOR DO PROCEDIMENTO FISCAL – ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO – CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO ‘A QUO’. – Restando inequivocamente demonstrado nos autos que a Ordem de Serviço DRI n. 001/2000, assim considerada, nos termos do disposto no artigo 110, inciso I, do Código Tributário Nacional, norma complementar à legislação tributária aplicável, em específico ao Decreto n. 10.925/01 que, por força do Decreto nº 11.581/03, regulamentou as regras e os critérios para aferição das características construtivas, aplicação dos fatores respectivos e determinação do padrão de acabamento dos imóveis, para fins de lançamento do imposto relativamente ao exercício de 2004, contém orientações procedimentais para o lançamento em flagrante exorbitância à fonte legislativa própria, vale dizer, ao retro citado Decreto, porquanto amplia e inova conceitos e critérios não definidos neste legítimo diploma regulamentador, especificamente quanto à atribuição da pontuação da lateral oculta quando ausente o revestimento equivalente à pintura convencional utilizada na fachada, procedimento este que se encontra disciplinado apenas e tão somente na referida Ordem de Serviço, já que o Decreto não prevê tal equivalência, mas determina a aplicação da pontuação 0 (zero) para os casos desta natureza, e por não

Vale observar que, na sua acurada análise a respeito da irretroatividade dos atos administrativos e da responsabilidade da Fazenda Pública pela confiança gerada, afirma MISABEL DERZI que os vícios havidos nas regulamentações, como a restrição de direitos e a criação de deveres, se representam determinações *contra legem*, são eivados de ilegalidade e não têm validade. Afirma a professora que “*representam ilicitude, ilegalidade, podem e devem ser corrigidos de ofício, e costumam ser contornados ou invalidados pelos conselhos de contribuintes das Administrações respectivas*”.⁸

À vista desses robustos argumentos, a *questio* seria de solução relativamente simples, bastando que os julgadores administrativos motivem suas decisões e o afastamento de normas infralegais que entendessem em desconformidade com a Carta Cidadã ou com as próprias leis ordinárias que fundamentam a validade dos referidos atos normativos.

Ocorre que, quase sempre, as normas reguladoras dos processos tributários administrativos, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, dispõem, expressamente, que os julgadores não podem deixar de aplicar decretos ou atos normativos, além das leis. A peculiaridade da legislação interna de cada ente político influencia na competência atribuída às autoridades julgadoras. Umas restringem mais, outras menos. Senão, veja-se.

O art. 26-A, *caput*, do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, com hierarquia de lei ordinária federal, prevê que “*no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”. Na mesma sintonia, o Regimen-

ser esta, pela sua própria natureza jurídica, instrumento legítimo para tal finalidade, resulta ineficaz a sua aplicabilidade ao caso concreto, pelo que mister a alteração do lançamento para adequá-lo às normas legais e regulamentares válidas, confirmando-se, destarte, a decisão ‘*a quo*’ por seus próprios e jurídicos fundamentos” (1ª Câmara, Recurso n. 7.490, Acórdão n. 7.430, Rel. Dra. Flávia Resende, pub. DOM de 9/10/2004).

8. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*, São Paulo: Noeses, 2009, p. 478.

to Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria n. 256, de 22 de junho de 2009) prevê, em seu art. 62, que fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Uma vez que a lei reguladora do processo administrativo do ente político determina, literalmente, que os órgãos julgadores não poderão deixar de aplicar decretos ao fundamento de sua inconstitucionalidade, não há alternativa a não ser o seu cumprimento pelos conselheiros julgadores.

Ora, o que está em jogo é a relação entre Poderes, o sistema de freios e contrapesos. Na medida em que os representantes do povo, nas respectivas Casas Legislativas, aprovaram uma restrição à competência do órgão julgador vinculado ao Poder Executivo, não se pode admitir um comportamento contrário. Em havendo a previsão no nível da lei, em sentido formal, acerca da impossibilidade de afastar decretos (se inconstitucionais), assim deverão se comportar os julgadores.

É claro, sob outra vertente, que a restrita interpretação do art. 26-A, *caput*, do Decreto 70.235, de 1972, que somente menciona tratado, acordo internacional, lei ou decreto, implica na possibilidade de afastamento de portarias, instruções normativas, resoluções, pareceres normativos e outros atos do Poder Executivo contrários à lei e à Constituição da República.

Além disso, a lei não veda o exame de eventual confronto da norma do decreto com a lei, que é o seu fundamento de validade. Atente-se que a redação da lei obsta o exame da constitucionalidade, mas não da legalidade. Destarte, os órgãos julgadores federais e a Câmara Superior de Recursos Fiscais não estão vedados de afastar a aplicação de decreto ou ato administrativo porque não envolve a inconstitucionalidade, mas sim a sua ilegalidade.

Este é um tema em aberto nos julgamentos daquela Corte administrativa federal. Há julgados no sentido de que “às instâncias adminis-

*trativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência”.*⁹

Por outro lado, há julgados em que decretos regulamentares foram expressamente afastados, por extrapolarem os comandos da lei que os fundamentava. Parece-nos escorreito esse entendimento, na medida em que o Código Tributário Nacional, em seu art. 99, estabelece que o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos. Saliente-se que é uma interpretação possível da norma reguladora do processo administrativo tributário federal e que está em consonância com o CTN e a Carta Fundamental.

Deveras, o art. 84, inciso IV, da Carta Política atribui ao Chefe do Executivo Federal (e, por simetria, aos demais entes federados) a possibilidade de expedição de decretos e regulamentos para *fiel execução das leis*.

Verbi gratia, já decidiu o CARF que não prospera o lançamento fundado no Decreto n. 332, de 4 de novembro de 1991, mais especificamente em relação à diferença IPC/BTNF, tendo em vista que as delegações feitas através de lei e exercidas por decreto só são possíveis para explicitar a lei, nunca ampliá-las. Segundo o CARF, o art. 41 do Decreto n. 332/91 ao determinar a adição dos encargos de depreciação na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido extrapolou o disposto na Lei n. 8.200, de 28 de junho de 1991 e suas alterações. Confira-se o teor da seguinte ementa:

ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO, EXAUSTÃO E BAIXA DE BENS- DIFERENÇA IPC/BTNF – 1990 – EXIGÊNCIA SOBRE A CSLL – EXCLUSÃO - PENALIDADES PROCEDENTES. Na esteira da jurisprudência desse E. Conselho

9. Acórdão n. 2401-001.526, Recurso n. 248.728, Primeira Turma, Quarta Câmara, Segunda Seção de Julgamento, Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, j. na sessão de 01/12/2010.

de Contribuintes, não pode prevalecer o lançamento com base no Decreto 332/91, eis que extrapolou os limites legais estabelecidos pela Lei n. 8.200/91 no que se refere aos encargos de depreciação pela diferença IPC/BTNF para a CSLL. Contudo, remanescem subsistentes o lançamento da multa de ofício, já reduzida pela autoridade julgadora “a quo”, assim como a taxa “selic”, por sua legalidade. Recurso Provido parcialmente. (Acórdão n. 101-94990, Recurso n. 138.995, Primeira Câmara, Primeiro Conselho de Contribuintes, Relator Orlando José Gonçalves Bueno, j. sessão de 19/05/2005).

Em outra oportunidade, o Conselho também confrontou o Regulamento do IPI, aprovado por decreto, com a redação original do art. 62 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, que disciplina mencionado imposto. É ver:

IPI - MULTA REGULAMENTAR POR INFRAÇÃO AO ART. 173 DO RIPI/82 - Nos termos do art. 99 do CTN - Lei n. 5.172/66 -, o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos. No caso do RIPI/82, o art. 173 extrapolou o conteúdo do art. 62 da Lei n. 4.502/64 ao adicionar a expressão “se estão de acordo com a classificação fiscal”, inexistente no texto legal original, razão pela qual carecem de base legal os lançamentos formalizados com base no citado artigo regulamentar. Recurso provido. (Acórdão n. 201-76710, Recurso n. 221.228, Primeira Câmara, Segundo Conselho de Contribuintes, Relator Serafim Fernandes, j. sessão de 29/01/2003).

Por sua vez, a estrutura legal do processo administrativo fiscal do Estado de Minas Gerais é mais restritiva.

A Lei Estadual n. **6.763, de 26 de dezembro de 1975, determina no art. 182, inciso I, que “*não se incluem na competência do órgão julgador: [...] a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo [...]*”**. Com redação idêntica, temos o art. 110, inciso I, do **Decreto n. 44.747, de 3 de março de 2008, que estabelece o Regu-**

lamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA.

Por isso, há manifestações expressas do Conselho Mineiro no sentido de que referidos órgãos julgadores “*não podem negar vigência à legislação positivada, ainda que na forma de Instrução Normativa*”.¹⁰ Não se tem notícia de que o órgão tenha afastado *expressamente* a aplicação de resolução, portarias, instruções normativas, etc., sob o argumento de que violariam as leis que as fundamentam, muito pelo contrário, diante de tais instrumentos legais, a Corte sempre tem invocado a impossibilidade de negativa de aplicação de todo e qualquer ato normativo.¹¹

10. Acórdão n. 2.201/00/CE, Câmara Especial, Relator Edwaldo Pereira de Salles, publicado no Diário Oficial em 14/11/2000.

11. Isso não significa que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais nunca tenha afastado atos infralegais em seus julgamentos. Do exame esmerado da jurisprudência administrativa, identificamos litígios em que foram afastadas instruções normativas porquanto, segundo os conselheiros, não poderiam ser aplicadas a fatos ocorridos antes de sua publicação. No julgamento do PTA n. 16.000337112-98, a Câmara Especial assim decidiu: “[...] Pedido de restituição de valores recolhidos a título de antecipação de imposto (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), em decorrência da aquisição de mercadorias, por contribuinte optante pelo regime Simples Nacional. Não aplicação da IN SUTRI/SEF nº 01/11 pelos princípios da segurança jurídica, da moralidade e da boa fé objetiva. Comprovado o direito à restituição pleiteada. [...]”. Cuidava-se de pedido de restituição de ICMS recolhido a título de antecipação de imposto por Contribuinte enquadrado no Simples Nacional, sob o fundamento de que não seria devido o imposto em relação aos produtos que adquiriu de estabelecimentos industriais fabricantes, localizados em outras Unidades da Federação, posto que a alíquota interna de aquisição e a interestadual se equivaliam naquele período. A IN SUTRI/SEF n. 01/11 passou a restringir as hipóteses de restituição, estabelecendo a necessidade de comprovação de que a mercadoria se encontra em estoque no estabelecimento na data do pedido de restituição. O Relator afastou a norma argumentando que “a referida Instrução Normativa foi publicada em 13 de junho de 2011, ou seja, após a manifestação do pedido de restituição formulado pela Recorrente, trazendo em seu bojo verdadeira norma de direito material restritiva do direito do contribuinte e clara mudança de critério jurídico da administração em face das – repita-se – reiteradas decisões emanadas do órgão julgador administrativo tributário estadual. Desse modo, em atenção aos princípios da segurança jurídica, da moralidade e da boa fé objetiva que devem reger a relação

Não obstante, é digno de nota que o Conselheiro ROBERTO NOGUEIRA LIMA, em voto divergente proferido quando do julgamento

entre o Fisco e o contribuinte, não se pode restringir o direito da Recorrente” (Relator Dr. André Barros de Moura).

Também identificamos situações em que instruções normativas foram afastadas implicitamente. Em 09/07/1999, no julgamento do PTA n. 01.000107838-47, assim decidiu a Terceira Câmara: “a Instrução Normativa n. 02/94 é clara ao afirmar que a redução do crédito de ICMS consiste na redução do valor do ICMS corretamente destacado na nota fiscal de entrada, na mesma proporção da redução da base de cálculo na saída, independente de ter havido ou não redução na entrada [...]: ‘1 - *Excetuadas as hipóteses previstas em regulamento, em que os créditos são mantidos integralmente, o valor do crédito a ser apropriado deverá ser reduzido no mesmo percentual de redução da base de cálculo da operação ou prestação subsequente, ainda que tenha havido redução de base de cálculo na operação ou prestação anterior.*’ No entanto, entende a Impugnante, que o crédito deve ser apropriado de forma que a base de cálculo na entrada sofra a mesma redução sobre o valor da operação adotada na saída. Se, porém, a entrada ocorre com a mesma redução adotada na saída, ou com redução menor, considera a Impugnante que não há que se reduzir o crédito, no primeiro caso, ou apenas se deve complementar a redução, no segundo caso. A medida adotada pelo ente tributante de reduzir o crédito pelas entradas relativamente ao débito pela saída, visa basicamente equalizar a tributação do ICMS. No entanto, no presente caso as mercadorias já foram tributadas com redução de base de cálculo na operação anterior. Desta forma, buscando até mesmo respeitar o objeto precípuo da norma regulamentar devem ser excluídas as exigências relativas a este item referente àquelas em que se comprove a entrada com base de cálculo já reduzida” (Relatora Dra. Luciana Mundim de Mattos Paixão).

Posteriormente, no dia 02/10/2000, a referida decisão foi reformada pela Câmara Especial, que deu aplicação à IN n. 02/94: “Em que pese o entendimento muito coerente esposado pela Autuada, evidencia-se que as decisões consubstanciadas pelas Egrégias Câmaras do CC/MG, por força do artigo 88 - I da CLTA/MG, não podem negar vigência à legislação positivada, ainda que na forma de Instrução Normativa. Dessa forma, uma vez que o diploma normativo acima transcrito determina a realização de estorno de crédito proporcional à redução da base de cálculo efetivada na saída da mercadoria, ainda que a base de cálculo referente à entrada já tenha sofrido redução idêntica, não há como ignorar tal norma. Deve-se, pois, dar provimento ao Recurso ora analisado para restabelecer-se o crédito tributário referente a esse item do Auto de Infração ora guereado. Se entender-se que tal norma não coaduna com preceitos lógicos e/ou técnicos pertinentes do ordenamento jurídico-legal-tributário, as pessoas, instituições ou órgãos competentes devem utilizar-se dos mecanismos próprios para viabilizar estudos no intuito de se adequar a norma às vicissitudes da prática comercial e contábil correntes” (Relator Dr. Edwaldo Pereira de Salles).

do Recurso de Revisão n. 40.060124031-26¹² reconheceu que “*dúvidas existem quanto à vinculação do Conselho de Contribuintes aos termos de instruções normativas*”. Naquela oportunidade, todavia, o ponto não chegou a ser melhor debatido, porquanto o julgador acabou por entender que a norma infralegal em discussão não retroagiria para os fatos geradores versados nos autos.

Por fim, interessante é o caso do processo administrativo fiscal do Município de Belo Horizonte.

Mercê da estrutura normativa distinta, o Conselho Administrativo de Recursos Tributários daquela municipalidade, no julgamento do Recurso n. 9.505, Processo n. 01.147785.10.16, por sua 3ª Câmara afastou, por maioria, um Decreto do Prefeito.

Tratava-se de recurso voluntário em face da decisão da Junta de Julgamento Tributário – 1ª instância – que manteve a exclusão da recorrente do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional –, consoante inciso V, do art. 17, combinado com o inciso II, art. 30, da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

O Relator ALFREDO BENTO DE VASCONCELLOS NETO deu provimento ao recurso, para determinar que fosse a sociedade imediata e retroativamente reincluída no regime do Simples Nacional. No julgamento, afastou, expressamente, a aplicação do ato do Prefeito, mais precisamente o Decreto n. 13.521, de 6 de março de 2009, que “*disciplina a forma de notificação dos atos relacionados ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional – e contém outras providências*”.

12. Acórdão n. 3.424/09/CE, Câmara Especial, Relatora Luciana Mundim de Mattos Paixão, publicado no Diário Oficial em 18/06/2009.

Segundo o art. 1º do referido Decreto, a notificação dos atos relativos à opção e exclusão de ofício do Simples Nacional, bem como de outros atos a ele relacionados, será realizada mediante edital publicado no Diário Oficial do Município – DOM. A norma do parágrafo único do art. 1º assim prescreve: “a notificação de que trata o caput deste artigo será objetiva, contendo apenas o resultado do ato administrativo, sendo que os termos individualizados dos motivos que o ensejaram serão disponibilizados na página da Secretaria Municipal de Finanças na rede mundial de computadores”.

Considerou o Conselheiro que a publicação do edital em questão não seria procedimento hábil para cientificar os contribuintes excluídos do Simples Nacional, por afrontar às garantias constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório (incisos LIV e LV do artigo 5º da Constituição da República), devendo a ciência do ato de exclusão ser realizada de forma pessoal.

Deveras, mostra-se imprescindível a ciência pessoal do contribuinte nessa hipótese, tendo em vista que o ato de exclusão do regime abre prazo para que seja realizada sua defesa administrativa, além de, consequentemente, implicar na inclusão em sistemática de tributação mais onerosa. Se o contribuinte não for inequivocamente intimado de sua exclusão do Simples Nacional, não tem condições de oferecer a defesa administrativa, direito este consagrado pela Carta Maior por meio dos princípios do contraditório, ampla defesa e do devido processo legal acima mencionados.

O Código Tributário do Município de Belo Horizonte, Lei n. 1.310, de 31 de dezembro de 1966, não prevê a forma de notificação do contribuinte sobre a sua exclusão de regime tributário diferenciado. Aludida norma prevê apenas a notificação por edital do lançamento

tributário (art. 21, II¹³) ou da lavratura de auto de infração (art. 103, III¹⁴).

De notar-se, pois, que somente está autorizada a intimação do contribuinte por edital quando improficuas as tentativas por via pessoal ou postal. Como se vê, não obstante as recentes modificações legislativas com vistas a prever também formas de notificação por meio eletrônico magnético e publicação no endereço eletrônico dos órgãos da Administração, a possibilidade do recurso ao edital (seja por publicação das dependências do órgão, seja por publicação no respectivo sítio na internet) continua restrita às hipóteses em que tenha havido ao menos uma tentativa infrutífera – e válida – de intimação nas formas previstas na lei municipal.

Resta claro que se legitima a publicação de edital apenas quando a intimação pessoal ou por via postal resultar infrutuosa. A autoridade administrativa tem o dever de cientificar o contribuinte no seu domicílio, mormente quando esse dado está a seu alcance. Não pode tratar esse requisito fundamental do procedimento administrativo como se fosse exigência meramente formal.

Evidencia-se, dessa forma, a violação às garantias constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, a realização de notificações fictas feitas de forma indiscriminada pelos entes federativos, com a simples publicação de edital no Diário Oficial. A garantia consti-

13. “Art. 21 - O lançamento dos tributos e suas modificações serão comunicados aos contribuintes, individual ou globalmente, a critério da administração: I - através de notificação direta, feita como aviso, para servir como guia de recolhimento; II - através de edital publicado no órgão oficial; III - através de edital afixado na Prefeitura”.

14. “Art. 103 - A lavratura do auto será intimada ao infrator: I - pessoalmente, sempre que possível, mediante entrega de cópia do auto ao autuado, seu representante ou preposto, contra recibo datado no original; II - por carta, acompanhada de cópia do auto, com aviso de recebimento (AR) datado e firmado pelo destinatário ou alguém de seu domicílio; III - por edital, com prazo de 30 (trinta) dias, se desconhecido o domicílio fiscal do infrator”.

tucional de participação no processo administrativo, com direito à informação e reação nos autos, não pode ser mitigada injustificadamente pela Administração Pública, visto que não é legítimo impor ao administrado que consulte diariamente os Diários Oficiais para não ser surpreendido com a publicação de atos administrativos lesivos ao seu direito.

Apurado, então, o entendimento do Relator VASCONCELLOS NETO ao afastar a aplicação do decreto municipal. Atente-se para seus dizeres:

Em primeiro lugar, eminentes Conselheiros, o malsinado Decreto pôs-se a inovar (absurdamente) todo o ordenamento jurídico brasileiro, emergindo, sorrateiro, em flagrante desconformidade não apenas com os mais elevados ditames da Constituição brasileira, mas, também, em evidente dissonância com o enunciado do art. 103, III, da Lei Municipal n. 1.310, de 31 de dezembro de 1966. Trata-se, ao fim e ao cabo, de norma regulamentar eivada de flagrante inconstitucionalidade e cristalina ilegalidade, não merecendo, pois, em face desta sua gravíssima e dúplice imperfeição, qualquer consideração mais séria e detida de nossa parte.

É, noutras palavras, comando surgido natimorto – ‘ab initio’ – no seio de nosso ordenamento jurídico! Trata-se mesmo de enunciado sem qualquer força normativa, inapto, portanto, quer sob o ponto de vista formal, quer sob o prisma substantivo, a produzir quaisquer dos efeitos jurídicos que, aparentemente, pretendia ver alcançados nesta municipalidade!

Diversamente da regulamentação do processo administrativo fiscal federal, que, como visto, veda aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, a Lei Municipal nº 10.082, de 12 de janeiro de 2011, que criou o Conselho Administrativo de Recursos Tributários dispõe o seguinte:

Art. 14. [...] Ficam excluídos da competência do CART o julgamento de impugnação de resposta exarada pelo órgão competente em face de consulta sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária municipal, assim como a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de legislação municipal.

Isto é, no processo administrativo fiscal de Belo Horizonte, os julgadores estão proibidos de negar a aplicação da “legislação municipal”. A melhor interpretação do dispositivo, contudo, deve ser no sentido de que a legislação municipal se refere a leis materiais e formais, emanadas do Poder Legislativo. Ora, não pode o intérprete alargar a interpretação a ponto de negar a competência dos Conselheiros de afastar as normas exaradas pelo próprio Poder Executivo eivadas de vícios de legalidade e constitucionalidade.¹⁵ Estão aqueles julgadores também no exercício do poder de autocontrole administrativo.

É claro que o Código Tributário Nacional dá um sentido mais amplo à expressão. Segundo o art. 96 do *codex* “a expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

No entanto, como observa PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA, é curioso observar que o legislador do CTN utilizou aspas na expressão legislação tributária, injustificável em termos de técnica legislativa,

15. É digno de nota que as expressões “legislação tributária” constantes da Carta da República já foram interpretadas, mais de uma vez, pelo Supremo Tribunal Federal compreendendo a lei no sentido material. A título de exemplo, vale a transcrição:

“A expressão ‘legislação tributária’, contida no § 2º do art. 165, da CF, tem sentido *lato*, abrangendo em seu conteúdo semântico não só a lei em sentido formal, mas qualquer ato normativo autorizado pelo princípio da legalidade a criar, majorar, alterar alíquota ou base de cálculo, extinguir tributo ou em relação a ele fixar isenções, anistia ou remissão. A previsão das alterações na legislação tributária deve se basear nos projetos legislativos em tramitação no Congresso Nacional” (ADI 3.949-MC, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 14/8/2008, DJ de 7/8/2009).

mas por razões óbvias. A rigor, “legislação” significa “compilação de leis”, em sentido formal e material, e assim deveria sê-lo, especialmente no Direito Tributário, onde impera a estrita legalidade. As aspas utilizadas pelo legislador revelariam, portanto, o seu conhecimento técnico acerca do *nomem* e pedido de licença para inserir em sua definição atos normativos infralegais, sem descurar do primado da legalidade.¹⁶

Assim, após discorrer sobre o conceito de tributo, COIMBRA SILVA traça definição precisa do que vem a ser legislação tributária:

Legislação tributária deve, portanto, ser entendida como o conjunto abrangente de todos os atos normativos, validamente editados, que disciplinem, ao menos em parte, o tributo e as relações pertinentes, entre as quais destacam-se as obrigações tributárias principal e acessória (CTN, art. 113 e seus §§). Nesse diapasão, legislação tributária coincide com o conceito de “fontes formais do Direito Tributário”, ou o Direito Tributário Positivo, forjado pelo Professor Rubens Gomes de Sousa como “o conjunto de normas que compõem a dogmática do Direito Tributário”. Legislação tributária é, pois, a expressão adequada para se fazer alusão às ditas fontes formais do Direito Tributário Positivo.¹⁷

A definição acima confirma o entendimento exposto, razão porque que a legislação do processo tributário de Belo Horizonte somente veda o afastamento de legislação tributária, compreendendo leis formais, emanadas do Parlamento e não os atos exarados pelo próprio Poder Executivo.

16. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Fontes Formais do Direito Tributário. *Revista da Faculdade Mineira de Direito*, v. 8, n. 16, 2º semestre de 2005, Belo Horizonte: PUC Minas, p. 133.

17. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Fontes Formais do Direito Tributário. *Revista da Faculdade Mineira de Direito*, v. 8, n. 16, 2º semestre de 2005, Belo Horizonte: PUC Minas, p. 134.

No julgamento do CART examinado, a questão foi enfrentada pelo Relator, que propôs uma “interpretação conforme à Constituição” do art. 14, § 1º, da novel Lei n. 10.082, de 2011. São elucidativas suas palavras:

Com efeito, eminentes Conselheiros, longe de olvidar o disposto no art. 97 da Constituição da República, tampouco ousando defender a possibilidade deste órgão julgador declarar a eventual inconstitucionalidade de *leis municipais*, penso ser imperioso conferir *interpretação conforme* ao disposto no art. 14, § 1º, da novel Lei Municipal n. 10.082, de 12 de janeiro de 2011, de sorte a não invocar tal dispositivo para conferir esdrúxula e inaceitável validade a norma regulamentar editada em frontal violação não apenas à lei municipal, mas, sobretudo, à própria Constituição da República Federativa do Brasil. A meu sentir, portanto, onde se lê, no mencionado § 1º, a expressão “*assim como a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação da legislação municipal*”, deve o exegeta mais atento e perspicaz, agindo em homenagem à supremacia, centralidade e força normativas da Carta Política, conferir ao vocábulo “*legislação*” o seu sentido mais restrito possível, de modo a atribuir-lhe tão-somente o significado de *lei em sentido formal e material*, excluindo-se, assim, da referida vedação (por imperativo de ordem constitucional, repita-se!), todos os atos normativos de natureza infralegal, tais como os Decretos, Portarias, Instruções Normativas, Ordens de Serviço etc. Noutras palavras, tal interpretação conforme (a Constituição) permitiria, pois, como insisto em defender, enfaticamente, há muitos e muitos anos, que este Egrégio Conselho de Recursos Tributários viesse a *declarar a invalidade de quaisquer normas infralegais*, quer em face de uma lei propriamente municipal, quer em face de quaisquer leis mineiras ou nacionais de maior envergadura hierárquica (a Constituição do Estado de Minas Gerais, o Código Tributário Nacional, a Lei Complementar n. 116/2003, dentre outras), quer, por fim, direta ou indiretamente, em face da própria Constituição da República Federativa do Brasil. (Grifos no original)

4. Conclusões

Pelo exposto, pode-se concluir pelo flagrante equívoco das razões do veto exarado pela Presidência da República ao inciso II do parágrafo único do art. 48 da Lei n. 11.941/2009, inserido pelo art. 16 da Lei n. 12.833, de 2013, que assegurava ao conselheiro integrante do CARF o direito de emitir livremente juízo de legalidade de atos infralegais nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento.

Isso porque, a despeito de o CARF ser órgão de natureza administrativa nada impede que exerça o controle de legalidade de atos normativos editados pelo Poder Executivo. O que é vedado ao CARF, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário, é a negativa de vigência de leis em sentido formal, por força do princípio da legalidade e seu corolário, qual seja: a presunção de constitucionalidade das leis.

É importante dizer que a função dos conselheiros do CARF é justamente realizar o controle de legalidade dos atos administrativos de lançamento tributário e esse controle de legalidade deve ser exercido em sua plenitude, sem limitações. Vale dizer, a motivação para lavratura do lançamento tributário decorreu de ato infralegal, contrário à lei, tal ato vicia o lançamento e os conselheiros deverão julgá-lo nulo. Na prática, portanto, o veto não impede a atuação do conselheiro, apenas demonstra o equivocado entendimento da chefia do Poder Executivo federal sobre o assunto.

BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Ives Gandra da Silva Martins

O artigo 890 do CPC tem o seu “caput” redigido com a seguinte dicção:

Art. 890. Nos casos previstos em lei, poderá o devedor ou terceiro requerer, com efeito de pagamento, a consignação da quantia ou da coisa devida¹.

Por outro lado, o artigo 520 do mesmo Código está assim redigido:

Art. 520. A apelação será recebida em seu efeito devolutivo e suspensivo. Será, no entanto, recebida só no efeito devolutivo, quando interposta de sentença que: (Redação dada pela Lei n. 5.925, de 1º.10.1973)

I - homologar a divisão ou a demarcação; (Redação dada pela Lei n. 5.925, de 1º.10.1973)

1. *Nelson e Rosa Nery comentam: “Pagamento extintivo da obrigação. O depósito judicial da coisa devida, nos casos e formas legais, considera-se pagamento e extingue a obrigação (CC 972). A validade do depósito e, conseqüentemente, do pagamento depende de estarem preenchidos os requisitos do CC 974. Quem deve pagar (CC 930 a 933) e a quem se deve pagar (CC 934 a 938); o que se deve pagar (CC 939 a 949); de que maneira se deve pagar (CC 950 e 951); quando se deve pagar (CC 952 a 954). Faz-se a consignação nas hipóteses do CC 973: a) em virtude de mora do credor (CC 973 I e II); b) em virtude de razões de ordem objetiva que impeçam a realização do pagamento ou a regularidade da quitação (CC 973 III a VI)” (Código de Processo Civil – comentado e legislação processual civil extravagante em vigor, Ed. Revista dos Tribunais, 5ª ed., p. 1266).*

II - condenar à prestação de alimentos; (Redação dada pela Lei n. 5.925, de 1º.10.1973)

III. revogado

IV - decidir o processo cautelar; (Redação dada pela Lei n. 5.925, de 1º.10.1973)

V - rejeitar liminarmente embargos à execução ou julgá-los improcedentes; (Redação dada pela Lei n. 8.950, de 13.12.1994)

VI - julgar procedente o pedido de instituição de arbitragem. (Incluído pela Lei n. 9.307, de 23.9.1996)

VII - confirmar a antecipação dos efeitos da tutela; (Incluído pela Lei n. 10.352, de 26.12.2001).

Pela redação dos textos, a ação de consignação de pagamento é uma ação de rito especial, mas cujo recurso para o Tribunal “ad quem” é de apelação².

Por outro lado, o art. 520 exclui de efeitos suspensivos as apelações ofertadas nas ações expressamente mencionadas³.

2. Rosa e Nelson Nery lembram, ao comentar o artigo que: “Efeito suspensivo excepcional. Tanto o juiz de primeiro grau, quanto o relator podem conferir excepcionalmente efeito suspensivo ao recurso de apelação, verificadas as circunstâncias mencionadas no caput do CPC 558, conforme autoriza o par. ún. do CPC 558. O efeito suspensivo excepcional pode ser deferido, não apenas nos casos do CPC 520, mas em todos os demais casos onde a lei preveja apenas o efeito devolutivo para a apelação, como, por exemplo, nas hipóteses do CPC 1184, LI 58 V, LMS 12 par.ún., LPBPS 130 etc. A aplicação extensiva do CPC 558 par.ún. às demais hipóteses de apelação recebida somente no efeito devolutivo, além dos casos previstos no CPC 520, se dá por força de que o recebimento da apelação no duplo efeito é a regra geral. O que o CPC 558 parágrafo único faz é anular a regra de exceção, prevista no CPC 520. V. Nery, *Atualidades*, n. 71, p. 193. V. *coments. CPC558 par.ún.*” (Código de Processo Civil – comentado e legislação processual civil extravagante em vigor, ob. cit. p. 1005).

3. Continuam: “Exceção. Somente quando a lei expressamente dispuser em sentido contrário é que a apelação deverá ser recebida apenas no efeito devolutivo. Por ser matéria de restrição de direitos, a exceção mencionada na segunda parte do caput deve ser interpretada de forma estrita. A apelação deve ser recebida somente no efeito devolutivo: a) nos casos do CPC 520; b) quando interposta da sentença que decreta a interdição (CPC 1184). Fora do sistema do CPC, existem outros casos de apelação recebida apenas no efeito devolutivo, como, por exemplo: a) da sentença proferida em ações de despejo, qualquer que seja o fundamento

O art. 518, todavia, permite que os efeitos possam ser determinados pelo juiz, conforme sua convicção, tornando, a meu ver, o art. 520 de interpretação flexível, se as condições do processo, dos fatos, de direito e de outros processos estejam a indicar ser aquela a melhor solução.

Está assim redigido o art. 518:

Art. 518. Interposta a apelação, o juiz, declarando os efeitos em que a recebe, mandará dar vista ao apelado para responder. (Redação dada pela Lei n. 8.950, de 13.12.1994)

§ 1º O juiz não receberá o recurso de apelação quando a sentença estiver em conformidade com súmula do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal. (Renumerado pela Lei n. 11.276, de 2006)

§ 2º Apresentada a resposta, é facultado ao juiz, em cinco dias, o reexame dos pressupostos de admissibilidade do recurso. (Incluído pela Lei n. 11.276, de 2006)⁴.

(LI 58 V); b) da sentença proferida no pedido de assistência judiciária, quando processado em apartado (LAJ 17); c) da sentença proferida na ação discriminatória de terras devolutas (LAD 21); d) da sentença proferida na ação de busca e apreensão fundada de bens alienados fiduciariamente, seja de procedência ou improcedência do pedido (LAF 30 § 5º); e) na ação de desapropriação, da sentença que fixar o preço da indenização (LD 28 caput); 1) da sentença proferida nas ações da justiça da infância e da juventude (ECA 198 VI); g) da sentença que conceder mandado de segurança (LMS 12 par.ún.); h) da sentença que julgar habilitado o crédito na falência (LF 98 § 3.º); i) da sentença que verificar o crédito na falência (LF 97 § 1.0); j) da sentença proferida em ação civil pública (LACP 14); 1) apelação interposta pela previdência social, das sentenças proferidas no sistema da L 8213/91 (LPBPS 130)” (Código de Processo Civil – comentado e legislação processual civil extravagante em vigor, ob. cit.p. 1004).

4. Theotonio Negrão lembra: “Art. 518: 4. O juiz poderá, de ofício ou a requerimento do interessado, retificar o despacho de recebimento da apelação em ambos os efeitos, quando a lei prevê só um (STJ-3 Turma, Ag 40.541-9-GO-AgRg, rel. Min. Waldemar Zveiter, j. 30.9.93, negaram provimento, v.u., DJU 13.12.93, p. 27.459; RT 505/149, JTJ 143/195, JTA 59/287, 59/322, 61/215, 92/430, Lex JTA 145/269, RJTAMG 51/55, JTAERGS 95/223)” (Código de Processo Civil e legislação processual em vigor, 31ª. ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2000, p. 543).

Havendo divergência na interpretação da questão tributária, e ajuizada pelo sujeito passivo da relação tributária ação de consignação do que acha devido ao Fisco, em contraposição a uma execução fiscal em que o Fisco pretende importância superior, se a consignação for considerada procedente, estando em tramitação execução fiscal ou não tendo esta sido sequer ajuizada, parece-me que, em face do provimento jurisdicional, embora em 1ª instância, deve-se adotar uma exegese sistemática e:

1) ou dar-se efeito apenas devolutivo à apelação da Fazenda na ação de consignação;

ou

2) fundamentado, no poder de cautela, manter o efeito suspensivo, mas sustar o prosseguimento da execução até julgamento final da consignação.

A meu ver, aplicar-se-ia o artigo 265, inciso IV, letra “c” já atrás comentada, cuja redação repito:

Art. 265. Suspende-se o processo:

....

IV. quando a sentença de mérito:

....

c) tiver por pressuposto o julgamento da questão de estado, requerido como declaração incidente

....

visto que a procedência da consignação, se confirmada em 2º grau, estará elidindo o direito a execução por parte do Erário.

Em outras palavras, para que não haja o risco de onerar-se indevidamente, contribuinte e Fisco, no correr do processo, impõe-se ou a retirada de efeito suspensivo na apelação da consignação, ou sua manutenção, devendo o juiz suspender o processo de execução, até a decisão final na consignatória.

O conflito das decisões pode gerar problemas maiores à Justiça, sendo esta a razão da suspensão determinada pelo art. 265, inciso IV, letra “c”, e por toda a sistemática processual, mormente após a E.C. n. 45/04, que impõe maior celeridade processual, mas também provimento jurisdicional útil e eficaz.

É de se lembrar que as partes, na consignação, na hipótese levantada, são as mesmas, o objeto idêntico, divergência havendo apenas no “quantum” pretendido pelo Fisco e naquele considerado correto pelo contribuinte⁵.

E em ambos os processos (contribuinte e Fisco) atuam com armas processuais e argumentos jurídicos semelhantes. Não há sentido para que o efeito suspensivo não seja afastado, no poder de cautela do magistrado em face da relevância do argumento, visto que, à luz deste poder deve entender que, no concernente a cobrança daquele crédito considerado

5. *No Agravo de Instrumento 0006809-352010.403.0000-SP (TRF 3ª. Região), ofertado em execução fiscal em que a União pretende a cobrança de débitos já liquidados pelo contribuinte nos termos da anistia concedida pelas MPs. 1858-6 e 1858-8, a Desembargadora Consuelo Yoshida concedeu efeito suspensivo ao recurso, com a seguinte fundamentação: “Reconheço a relevância dos fundamentos aduzidos pelas agravantes, notadamente pelo fato de a ação consignatória ter sido julgada procedente, ainda que sujeita à confirmação pelas instâncias superiores. Como prevê o art. 156, inciso VIII, do CTN, o depósito em consignação é modo de extinção da obrigação, com força de pagamento, portanto, o julgamento da procedência da ação consignatória teve efeito liberatório do devedor em relação à respectiva obrigação. Por ora, enquanto pendentes os recursos, na ação consignatória, os agravantes fazem jus à suspensão da exigibilidade do crédito pelo depósito (CTN, art. 151). Cabível, ademais, a suspensão da exigibilidade com fulcro no art. 151, V, do mesmo Código, na medida em que o magistrado está autorizado pela lei processual a conceder a tutela específica da obrigação ou, se procedente o pedido, a assegurar o resultado prático equivalente ao do adimplemento (CPC, art. 461, §§ 3º e 5º), como ocorre no caso concreto. Em face do exposto, DEFIRO PARCIALMENTE o efeito suspensivo para assegurar às agravantes, enquanto se aguarda a confirmação do julgamento de procedência da ação consignatória, a suspensão da exigibilidade do crédito, com fulcro nos arts. 151, incisos II e V, do CTN (conjugado este último inciso com o art. 461, §§ 3º e 5º do CPC, aplicado subsidiariamente), com todos os consectários decorrentes, entre eles o direito à expedição de certidão nos termos do art. 206 do CTN” (decisão proferida em 16.03.2010, ainda não publicada).*

indevido, é a melhor forma de impedir que o apelante, cobre-o antes do julgamento da apelação.

À evidência, se o magistrado perante quem a discussão do processo de execução for diferente daquele em que a consignação foi proposta, tomando ele conhecimento da decisão que considerou legal e legítima a consignatória, poderá também, com base no art. 265, inciso IV, letra 'c', sustar "*ex spontanea sua*" a execução até que se julgue em 2ª instância a apelação da Fazenda na ação de consignação.

O que, a meu ver, fere o senso comum e o direito processual, apesar de seu maior formalismo ter por objetivo preservar o direito das partes, é a continuação da execução, como se a consignatória não tivesse existido, para atentando contra a decisão favorável ao contribuinte, o fisco apená-lo com penhora de bens, inclusive "on line", sobre crédito já considerado indevido, nos casos em que não tiver ainda ocorrido o ajuizamento de execução, ou obrigando-o a discutir em dois cenários distintos a mesma questão. Aliás, se, por ventura, houver decisões conflitantes, o processo alongar-se-á ainda mais, com a necessidade de recorrer-se aos Tribunais Superiores, a fim de que o conflito seja dirimido⁶.

Nada pior para a imagem da Justiça. Nada mais maculador do princípio da celeridade processual imposto pela E.C. 45/04⁷.

6. *Leia-se, neste sentido, a decisão monocrática do D. F.:*

7. "DECIDO.

Do compulsar dos autos, denota-se ter a ora agravante proposto ação de consignação em pagamento, objetivando a declaração de extinção dos referidos débitos.

A ação foi julgada procedente declarando-se 'extinta a obrigação referente aos créditos inscritos em dívida ativa sob n^os 80.6.97.169508-30 e 80.6.98.001205-83, em virtude do depósito realizado nos autos', (fl. 102).

Nesse sentido, tal como mencionado pela agravante, não se há alegar 'que a sentença não estaria produzindo efeitos porque sujeita a recurso munido de efeito suspensivo'. E prossegue: 'primeiro porque esse recurso sequer foi interposto e, em consequência, não foi recebido, logo, não havendo decisão judicial no sentido da atribuição do duplo efeito, não há como se outorgá-lo implicitamente'.

Ressalte-se, ainda que a apelação possa ler o duplo efeito decorrente da lei, o pronunciamento jurisdicional favorável em sentença reforça a relevância das alegações da agravante, uma vez que a exigibilidade e a extinção dos créditos já foi apreciada em processo judicial.

Deve-se destacar, ainda, que nos termos do inciso VIII do artigo 156 do CTN, considera-se extinto o crédito tributário pela consignação em pagamento na conformidade do parágrafo 2º do artigo 164 do mesmo diploma legal. Este dispositivo, por sua vez, prevê que ‘julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis’.

Com efeito ainda que não tenha se operado o trânsito em julgado ou a conversão em renda da importância consignada, possuindo a agravante sentença em seu favor reconhecendo a extinção dos débitos constantes em seu nome, considero haver, ‘a priori’, fumaça do bom direito...” (grifos meus) (AI 2009.03.00.003886-7/ISP, Des. Fed. Mairan Maia).

“Art. 5º LXXVIII a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

P A R E C E R

PGFN/CAT/Nº 1549/2011

Convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda. República Federativa do Brasil e República da África do Sul. Protocolo adicional objetivando alterar a redação do art. 26. Troca de Informações. Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009. Decisão posterior do Supremo Tribunal Federal. Impossibilidade de acesso direto do Fisco a dados bancários. Sugestão de sobrestamento das tratativas que ampliam o alcance do artigo referente à troca de informações.

Registro PGFN nº 5096/2011.

Veio a ter nesta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN/CAT, para apreciação, minuta de Aviso do Ministério da Fazenda, endereçado ao Ministério das Relações Exteriores, o qual encaminha texto de Protocolo alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda, celebrada em Pretória, em 8 de novembro de 2003.

2. Conforme se verifica do expediente, a proposta é oriunda da Secretaria da Receita Federal do Brasil e foi enviada ao Gabinete do Exmo. Sr. Ministro de Estado da Fazenda por intermédio do Memorando RFB/Gab. nº 345, de 26 de abril de 2011, o qual dispõe, *in verbis*:

“A Secretaria da Receita Federal do Brasil concluiu recentemente as negociações técnicas do Protocolo Adicional acima mencionado, cujo texto, nos idiomas português e inglês, está anexo.

A celebração do Protocolo adicional com a África do Sul ampliando o alcance do artigo sobre troca de informações a pedido (art. 26)

atende ao interesse do país em ter maior acesso a informações relativas a rendimentos e ganhos sujeitos ao imposto de renda, objeto da Convenção. Tais informações serão úteis no combate à fraude e à evasão fiscal, assim como na redução do espaço para as práticas de elisão ou planejamento fiscal agressivo. Essas preocupações tornam-se cada vez mais intensas e justificadas no contexto do assim chamado processo de globalização, com a crescente mobilidade do capital, de pessoas e das atividades empresariais em geral, sobretudo aquelas voltadas para a prestação de serviços nos mais diversos campos de atividades, em especial o financeiro, assim como a rápida expansão do comércio de bens e serviços por meios eletrônicos.

O texto final do art. 26 da Convenção está alinhado com o artigo respectivo dos modelos de convenção de dupla tributação da ‘Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico/OCDE’ e da ‘Organização das Nações Unidas/ONU’ e atende à política do país para tais convenções. A atualização do texto do art. 26 está ainda em conformidade com a posição assumida pelo país no âmbito do ‘G20’ e do ‘Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários’, conduzido pela OCDE, mas aberto à participação de países não-membros em igualdade de condições com os países membros. Tal posição significa um compromisso com a transparência da legislação tributária e das práticas a ela relacionadas e com a intensificação e ampliação do processo de troca de informações com vistas sobretudo ao combate à fraude e à evasão fiscal, assim como à redução do espaço para as práticas de elisão ou planejamento fiscal agressivo, como mencionado no parágrafo anterior. Vale observar que a nova redação do artigo em questão mantém a estrita proteção da confidencialidade das informações fornecidas por qualquer das partes, em cuidadosa observância da legislação aplicável internamente.

Diante do exposto, permitimo-nos recomendar a V. Exa. que, se de acordo, o referido texto, nas versões em português e inglês, seja encaminhado ao Ministério das Relações Exteriores com a solicitação de que sejam tomadas as providências para sua assinatura (minuta de Aviso ministerial em anexo).”

3. Guardadas as respectivas adaptações, a minuta de Aviso ministerial reproduz os argumentos espelhados no Memorando RFB/Gab. nº 345, de 2011. Também em anexo, a minuta do Protocolo em questão.

4. Eis o breve relatório.

II

5. Inicialmente, é de se registrar que a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda, celebrada em Pretória, em 8 de novembro de 2003, foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 301, de 2006 (Diário Oficial da União de 14 de julho de 2006), e promulgada pelo Decreto nº 5.922, de 3 de outubro de 2006.

6. Almeja-se, especificamente, a alteração do art. 26 da Convenção, que possui o seguinte conteúdo:

“ARTIGO 26

Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar as disposições da presente Convenção ou da legislação interna relativas a impostos de qualquer espécie e descrição exigidos por conta dos Estados Contratantes, na medida em que a tributação em questão não seja contrária à Convenção. A troca de informações não estará restrita pelos Artigos 1 e 2. Qualquer informação recebida por um Estado Contratante será considerada secreta da mesma maneira que uma informação obtida sob a legislação interna desse Estado e será comunicada apenas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos referidos acima, da execução ou instauração de processos sobre infrações relativas a esses impostos, ou da apreciação de recursos a eles correspondentes. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações somente para esses fins.

2. Em nenhum caso as disposições do parágrafo 1 serão interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:
- a) tomar medidas administrativas contrárias às suas leis e práticas administrativas ou às do outro Estado Contratante;
 - b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no curso normal da administração desse ou do outro Estado Contratante;
 - c) fornecer informações que revelariam qualquer segredo comercial, empresarial, industrial ou profissional, ou de processo comercial, ou informações cuja revelação seria contrária à ordem pública ('ordre public').”

7. Da proposta constante dos autos, o artigo em comento passaria à redação abaixo reproduzida:

“ARTIGO 26

Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações previsivelmente relevantes para a aplicação das disposições da presente Convenção ou para a administração ou cumprimento da legislação interna relativa aos impostos de qualquer espécie e descrição exigidos por conta dos Estados Contratantes, na medida em que a tributação nela prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não está limitada pelos Artigos 1 e 2, mas abrange apenas impostos federais, no caso do Brasil, e nacionais, no caso da África do Sul.

2. Quaisquer informações recebidas na forma do parágrafo 1 por um Estado Contratante serão consideradas secretas da mesma maneira que informações obtidas sob a legislação interna desse Estado e serão comunicadas apenas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos referidos no parágrafo 1, da execução ou instauração de processos relativos a infrações concernentes a esses impostos, da apreciação de recursos a eles correspondentes, ou da supervisão das atividades precedentes. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações somente para esses fins. Elas poderão revelar as infor-

mações em procedimentos públicos nos tribunais ou em decisões judiciais.

3. Em nenhum caso as disposições dos parágrafos 1 e 2 serão interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:

- a) tomar medidas administrativas contrárias às suas leis e práticas administrativas ou às do outro Estado Contratante;
- b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no curso normal de suas práticas administrativas ou na legislação ou no curso normal das práticas administrativas do outro Estado Contratante;
- c) fornecer informações que revelariam qualquer segredo negocial, empresarial, industrial, comercial ou profissional, ou processo comercial, ou informações cuja revelação seria contrária à ordem pública (ordre public).

4. se as informações forem solicitadas por um Estado contratante de acordo com o presente Artigo, o outro Estado Contratante utilizará os meios de que dispõe para obter as informações solicitadas, ainda que esse outro Estado não necessite de tais informações para seus próprios fins fiscais. A obrigação constante do período precedente está sujeita às limitações do parágrafo 3, mas em nenhum caso tais limitações serão interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar as informações somente porque essas informações não sejam de seu interesse no âmbito interno.

5. Em nenhum caso as disposições do parágrafo 3 serão interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar as informações somente porque tais informações são detidas por um banco, outra instituição financeira, mandatário ou pessoa que atue na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque estão relacionadas com direitos de participação na propriedade de uma pessoa.”

8. Cuida-se, portanto, de artigo que alude à troca de informações. Até bem pouco tempo existia a possibilidade de polêmica jurídica acerca da troca de dados sigilosos. Ocorre que por meio de estudo realizado no Parecer PGFN/CAT/Nº 1000/2010 (cópia anexa), as dúvidas a respeito

do tema foram pacificadas, consagrando-se o entendimento de que o intercâmbio de informações previsto em tratados internacionais é revestido de especificidades. Após densa fundamentação, concluiu o referido Parecer:

“(…).

24. De qualquer forma, não há dissenso, pelo menos relevante, a respeito do entendimento de que o tratado internacional sobre matéria tributária, ao conflitar com disposição de lei interna, afasta, limita ou condiciona a aplicação desta.

25. Em face do acima exposto, conclui-se que não há óbice constitucional à inserção de cláusula de troca de informações fiscais, e que, em caso de conflito, prevalece sobre disposição de lei interna. Assim, os pedidos de informações fiscais, desde que não extrapolem os limites ou restrições por ela estabelecidos, devem ser atendidos pelo Governo brasileiro, dadas as possíveis consequências de violação de tratado internacional, que configura ato ilícito internacional.”

9. No que tange à modificação específica que se pretende introduzir no art. 26 da Convenção, é de se ressaltar que ela amplia o alcance do artigo quanto à troca de informações. A redação vigente, guardadas algumas diferenças encontradas nas redações, englobaria o conteúdo dos parágrafos 1, 2 e 3. Os parágrafos 4 e 5 seriam os acréscimos mais substanciais ao art. 26 que hoje se encontra no ordenamento jurídico.

10. Observadas divergências pontuais nos textos, o cerne do que ora se quer positivar já foi objeto de análise da PGFN/CAT, materializada por intermédio do Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009 (cópia anexa), a seguir transcrito”

“O Sr. Subsecretário de Aduana e Relações Internacionais da Secretaria da Receita Federal do Brasil encaminhou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o Memorando RFB/Suari/Corin nº

921, datado de 5 de outubro de 2009, a propósito de intercâmbio de informações em âmbito de acordos internacionais. Do ponto de vista estritamente normativo, a questão toca, em tema de legislação interna, a Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, o Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, bem como o Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007.

2. O que se tem, como pano de fundo, é provocação da Coordenação de Relações Internacionais da Secretaria da Receita Federal do Brasil-CORIN, relativa a manifestação desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no que se refere ao levantamento de subsídios conceituais atinentes a posicionamento brasileiro quanto ao art. 26 da Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico-OCDE.

3. Basicamente, são as seguintes questões propostas: a) poderia o Brasil trocar informações com outro Estado, a partir de tratado internacional, ainda que não se tenha interesse imediato na fiscalização e arrecadação de tributos, à luz do parágrafo único do art. 199 do CTN? e, b) poderia acordo internacional justificar instauração de processo administrativo tributário ou, ainda, justificar o encaminhamento de informações sigilosas para a Administração Fiscal do Estado interessado? Ambas as questões suscitam reflexões em torno da posição brasileira no que toca ao art. 26 da Convenção Modelo da OCDE.

4. O art. 26 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico-OCDE prevê troca de informações entre autoridades competentes, na confecção e no desdobramento de tratados que cuidem de fórmulas para se evitar a bitributação internacional. A correta aplicação de tais mecanismos implica nova leitura de regras fechadas referentes ao sigilo fiscal. Tem-se conjunto de medidas que tendem a promover efetiva assistência internacional no que se refere à fiscalização e cobrança de tributos, bem como de combate ao ilícito fiscal, por intermédio do envio de

dados que tenham conteúdo significativo e que decorram da quebra de sigilo, fiscal e bancário.

5. O Brasil tem sido sistematicamente refratário à ampla aplicação de tal diretiva. No entanto, do ponto de vista institucional¹, e de desenho de modelo normativo orientado para o desenvolvimento², necessário que nossas posições sejam revistas, em ambiente de intensa cooperação internacional, especialmente em face de algumas tendências e ênfases que se tem presentemente, a exemplo da necessidade de avançarmos nos processos negociadores multilaterais e, em especial, na Organização Mundial do Comércio- OMC³, a par de tentativas nossas de inserção na própria OCDE. Há previsão semelhante na convenção modelo das Nações Unidas (art. 26) para se evitar a bitributação, ressaltando-se, no entanto, informações cuja revelação ameaçaria a ordem pública. No caso do modelo da ONU há especial atenção com informações referentes às transações relevantes implementadas por contribuintes dos países pactuantes⁴.

6. O referido modelo é organizado por comitê especial da Organização das Nações Unidas, com foco especial para tratados a serem celebrados entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento⁵. A redação é parecida com a sugerida pelo modelo da OCDE. O mo-

1. Conferir Douglass C. North, *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, New York: Cambridge University Press, 2007.

2. Essa concepção remonta a teorias que relacionam direito e desenvolvimento. Conferir Kenneth W. Dam, *The Law-Growth Nexus, The Rule of Law and Economic Development*, Washington, D.C.: The Brookings Institution, 2006. Conferir também David M. Trubek e Alvaro Santos, *The New Law and Economic Development- A Critical Appraisal*, New York: Cambridge University Press, 2006. Verificar também Amartya Sen, *Development as Freedom*, New York: Random Books, 1999.

3. Cf. Henrique Altemani de Oliveira, *Política Externa Brasileira*, São Paulo: Saraiva, 2005, p. 264.

4. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: United Nations, Department of Economic and Social Affairs, 2001, p. 354.

5. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York: United Nations, 2001.

delo da ONU pretende conferir à autoridade requerida uma maior autonomia no trato das informações pleiteadas.

7. O referido modelo da ONU atenta para a cláusula que se preocupa com prevenção da fraude ou evasão, no original, in particular for the prevention of fraud or evasion. Insiste-se na preocupação que há nos países em desenvolvimento no que se refere ao planejamento tributário indevido e aos crimes contra a ordem tributária propriamente ditos.

8. Tem-se ainda outro modelo, norte-americano, que também prevê a intensificação da troca de informações, a exemplo do que se lê no art. 27 do tratado que os Estados Unidos assinaram com a Inglaterra, em 1975. Dispôs-se que as autoridades competentes dos Estados contratantes devem trocar informações, na medida da necessidade para o implemento do disposto no tratado, bem como no que toca à Administração fiscal interna, em relação aos tributos alcançados pela convenção.

9. Tem-se como objetivo principal a prevenção da fraude, a par de se possibilitar medidas para o combate à evasão fiscal. Dispôs-se que as informações trocadas receberão tratamento especial, sigiloso, de uso específico das autoridades competentes, para os fins previstos no tratado. Prevê-se também o uso dessas informações em processos judiciais, de acesso ao público.

10. Registre-se que no sistema normativo norte-americano, por força do art. VI da Seção 2 da Constituição norte-americana, tratados internacionais e leis internas encontram-se no mesmo nível hierárquico. Como resultado, conflito entre tratado internacional e lei doméstica resolve-se por critérios de superveniência: prevalece o último

no tempo⁶. No Brasil, os tratados em geral têm força de norma internacional⁷.

11. O art. 26 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico- OCDE dispõe que não se prestigiam eventuais exceções à obrigatoriedade de troca de informações com o objetivo de se negar o envio de dados em decorrência do sigilo bancário, ou de posse de qualquer outra instituição financeira, entre outros.

12. O Brasil, no entanto, embora não seja membro (ainda) da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico apresentou restrições ao modelo proposto de troca de informações, recusando-se, entre outros, a incluir nos tratados que entabula a quebra do sigilo bancário, tal como prevista no item 5 do art. 26 do referido modelo. Malásia, Romênia, Sérvia e Tailândia nos acompanham⁸.

13. Devemos abandonar essa restrição. A inserção do Brasil num contexto internacional de cooperação e de transparência exige posição nossa mais firme, nesse sentido. Precisamos adotar o comando do item 5 do art. 26 do modelo da OCDE. Deve-se ter como referência, em geral, o modelo da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, bem como a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, especialmente com a modificação inserida no art. 198 do Código Tributário Nacional.

14. Parte-se da idéia de que a assinatura de tratado internacional na ordem tributária signifique convergência de vontades que justifica a aplicação do art. 199 do CTN, de modo que o Estado com quem pactuamos seja acoplado ao conjunto de Fazendas Públicas,

6. Cf. Paul R. McDaniel, Hugh J. Ault e James R. Repetti, *Introduction to United States International Taxation*, New York: Aspen, 2005, p. 178.

7. Cf. Marcelo D. Varella, *Direito Internacional Público*, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 67.

8. OECD Model Tax Convention on Income and Capital- Condensed Version- 2008. Paris: OECD, 2008, p. 409.

ordinariamente previstas no texto do CTN, como as da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

15. Não é necessária alteração no CTN, porquanto se deve tomar a Fazenda Pública do Estado pactuante como a Fazenda Pública da União. É esse o sentido da convergência de vontades que resulta em acordo, no plano internacional.

16. Além do que, há aceno positivo nesse sentido, na medida em que o parágrafo único do art. 199 do CTN dispõe que 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. Concomitantemente, também que seria prospectivo que o Supremo Tribunal Federal decidisse pela constitucionalidade da Lei Complementar nº 105, de 2001, nas ações diretas protocoladas naquele sodalício.

17. Tal decisão nos fortaleceria no cenário internacional, porquanto promove mecanismo seguro de combate ao ilícito fiscal internacional. E dado o inegável vínculo entre lavagem de dinheiro, evasão fiscal, terrorismo e narcotráfico, necessária atitude firme, que nos posicione de modo seguro nesse cenário complexo que se desenha.

18. Modelos de cooperação entre Estados, e que alcançam matéria tributária também (e especialmente) são articulados a partir da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico-OCDE⁹. Trata-se de organismo que enfrenta os problemas econômicos do núcleo originário da Organização do Tratado do Atlântico Norte-OTAN. Desde 1961 a OCDE vem atendendo governos e várias organizações na concepção e implemento de políticas que resultem em estabilidade econômica e financeira para os Estados-membros.

9. *Organization for the Economic Cooperation and Development*, que sucedeu a Organização Europeia de Cooperação Econômica. Cf. José Cretella Neto, *Teoria Geral das Relações Internacionais*, São Paulo: Saraiva, 2007, p. 354.

19. Presentemente são membros da OCDE os seguintes países: Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, República Checa, Dinamarca, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Itália, Japão, Coreia, Luxemburgo, México, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, República Eslovaca, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos da América do Norte.

20. O Direito Internacional Tributário ocupa-se, basicamente, da fixação da soberania fiscal, de mecanismos para se evitar a dupla tributação, da luta contra tratamentos discriminatórios, contra a fraude, a evasão, e a concorrência fiscais. Centra-se também na promoção do desenvolvimento, bem como, e especialmente, com a troca de informações¹⁰.

21. Para os efeitos do presente parecer o que interessa, especificamente, são os tratados internacionais para se evitar a bi-tributação, os quais seguem, em sua grande maioria, o modelo da OCDE. Ao que consta, e nos termos de informações veiculadas por publicação da OCDE, fez-se primeira recomendação relativa a tratados para se evitar a bi-tributação em 25 de fevereiro de 1955. À época, havia cerca de 70 tratados assinados entre vários países, e que cuidavam da questão.

22. Já em 1921 a antiga (e efêmera) Liga das Nações havia apontado para a necessidade da formalização de tratados para se evitar a bitributação. Em 1928 chegou-se a um primeiro modelo. Em 1943 divulgou-se o Modelo de Convenções do México e em 1946 o Modelo de Londres.

23. Em 1963 divulgou-se o primeiro modelo de tratados da OCDE. Posteriormente, em 1977, divulgou-se outra versão. O processo de globalização e o resultado econômico direto, referentes a uma maior

10. Cf. Xavier Oberson, *Précis de Droit Fiscal International*, Berna: Staempfli Editons, 2004.

movimentação de capitais e de pessoas¹¹, justifica e estimula o aperfeiçoamento do modelo de tratados, a exemplo do último deles, produzido em âmbito da OCDE, e divulgado em 1997.

24. No que é mais relevante, especificamente, o modelo para troca de informações, tal como se encontra no art. 26 do modelo OCDE, e que segue reproduzido, em versão portuguesa:

Artigo 26.º

Troca de informações

1. As autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação presumivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos Artigos 1.º e 2.º.

2. Qualquer informação recebida, nos termos do parágrafo 1.º, por um Estado contratante, será considerada secreta do mesmo modo que a informação obtida com base na legislação interna desse Estado e só poderá ser comunicada às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas da liquidação ou cobrança impostos referidos no primeiro período, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações podem ser reveladas em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais.

3. O disposto no número 1 e 2 não poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado contratante a obrigação de:

a) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação, e à sua prática administrativa ou às do outro Estado contratante;

11. Conferir, por todos, Manuel Castells, *The Rise of Network Society*, Malden: Blackwell, 2000.

b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado contratante;

c) transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

4. Se, em conformidade com o disposto neste Artigo, forem solicitadas informações por um Estado contratante, o outro Estado Contratante utiliza os poderes de que dispõe a fim de obter as informações solicitadas, mesmo que esse outro Estado não necessite de tais informações para os seus próprios fins fiscais. A obrigação constante da frase anterior está sujeita às limitações previstas no número 3, mas tais limitações não devem, em caso algum, ser interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar tais informações pelo simples fato de estas não se revestirem de interesse para si, no respectivo âmbito interno.

5. O disposto no número 3 não pode em caso algum ser interpretado no sentido de permitir que um Estado contratante se recuse a prestar informações apenas porque estas são detidas por uma instituição bancária, um outro estabelecimento financeiro, um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa.

25. A norma convencional é essencialmente um comando hermenêutico. Faz alusões a problemas de interpretação¹². Centra-se em informações relevantes. Dá-se à informação obtida a proteção devida a dados secretos. A revelação e o gerenciamento dos dados são de exclusividade de tribunais e agências administrativas.

26. Na compreensão e no comentário do mais respeitado especialista do assunto, em versão livre minha:

12. Cf., por todos, Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*: Amsterdam: IBDF, 2004.

Há bons motivos para a inclusão de regras referentes à cooperação em matéria fiscal entre os Estados que fazem acordo, nos tratados que visam evitar a bi-tributação. Em primeiro lugar, parece desejável que se propicie assistência administrativa com o objetivo de se apreenderem fatos que se relacionem com aspectos que são alcançados pelas regras de convenção. Além disso, à vista da ampliação da internacionalização das relações econômicas, os Estados pactuantes tem um interesse crescente na troca recíproca de informações, nas bases das quais a tributação doméstica fora gerenciada, ainda que não se tenha dúvidas quanto à aplicação de um artigo específico da convenção¹³.

27. Comparativamente, ainda no que se refere a modelos convencionais, tem-se o já citado modelo norte-americano, que guarda muitas semelhanças com os modelos da OCDE e da ONU, e que quanto à troca de informações, formatou-se, o quanto segue, em versão livre minha:

1. As autoridades competentes de um Estado pactuante trocarão informações quando necessárias para o implemento das disposições da presente convenção ou da legislação interna dos Estados pactuantes, no que se refere aos tributos alcançados pela Convenção, tanto quanto os tributos que se pretenda lançar não sejam contrários à própria Convenção. A troca de informações não está restrita pelo artigo 1 (Âmbito Geral). Qualquer informação recebida pelo Estado pactuante será tratada como secreta, do mesmo modo como são tratadas como secretas as informações obtidas nos termos da legislação doméstica do Estado de onde provém as aludidas informações, e serão reveladas apenas para pessoas e autoridades (incluindo-se tribunais e agências administrativas) que tenham relação com o lançamento, cobrança, ou responsabilidade pelo julgamento do processo de exe-

13. Klaus Vogel, *On Double Taxation Conventions-A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of Double Taxation of Income and Capital*. Deventer and Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, p. 1.207.

cução ou dos recursos, relativos aos tributos que são alcançados pela Convenção. As referidas pessoas ou autoridades somente utilizarão as informações colhidas para os propósitos previstos na Convenção. As informações somente serão reveladas em audiências no judiciário ou na publicação de sentenças e acórdãos. 2. Em nenhuma hipótese as disposições do parágrafo 1 serão interpretadas de modo a impor no Estado pactuante obrigações de: a) implementar medidas administrativas que destoem das normas e práticas administrativas dos Estados pactuantes; b) fornecer informações que revelem qualquer segredo comercial, industrial ou profissional, bem como andamento de negócio, ou ainda qualquer informação cuja revelação seja contrária à ordem pública. 3. Não obstante o disposto no parágrafo 2, a autoridade competente do Estado requerido deverá ser aquela que detém poderes para obter e encaminhar informações de posse de instituições financeiras, agentes ou pessoas que atuem como representantes ou que sejam agentes fiduciários, ou com respeito a interesses de determinada pessoa, incluindo-se detentores de ações ao portador, não obstante leis ou práticas em vigor no Estado requerido, que iriam de outro modo impossibilitar a obtenção da referida informação. Se a informação requerida por um Estado pactuante estiver de acordo com o presente artigo, o outro Estado pactuante deverá obter a referida informação da mesma maneira e na mesma extensão como se o tributo fosse tributo próprio. Se especificadamente requerido pela autoridade competente de um Estado pactuante, a autoridade competente do outro Estado deverá providenciar as informações às quais se refere o presente artigo, na forma de depoimentos de testemunhas, bem como de cópias autenticadas de documentos originais (incluindo-se livros, artigos, declarações, registros, contas e escritos), na mesma medida, os referidos depoimentos e documentos poderão ser obtidos nos termos da legislação e das práticas administrativas do outro Estado no que se refere aos próprios tributos (...) 6. A autoridade competente do Estado requerido deverá permitir que representantes do Estado requerente entrem no Estado requerido e entreviste pessoas e examinem livros e documentos mediante o consentimento.

28. O Brasil assinou vários tratados para evitar a bitributação, com cláusulas indicativas de regimes de troca de informações e de assis-

tência na cobrança de impostos, como se demonstra a seguir. Bem entendido, o Brasil não é membro da OCDE, embora, ao que consta, eventual proposta, nesse sentido, avança de modo promissor. Sigam-se alguns exemplos de tratados que pactuamos.

29. No tratado que assinamos com a África do Sul¹⁴ reproduziu-se a orientação da OCDE, da forma seguinte:

ARTIGO 26

Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar as disposições da presente Convenção ou da legislação interna relativas a impostos de qualquer espécie e descrição exigidos por conta dos Estados Contratantes, na medida em que a tributação em questão não seja contrária à Convenção. A troca de informações não estará restrita pelos Artigos 1 e 2. Qualquer informação recebida por um Estado Contratante será considerada secreta da mesma maneira que uma informação obtida sob a legislação interna desse Estado e será comunicada apenas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos referidos acima, da execução ou instauração de processos sobre infrações relativas a esses impostos, ou da apreciação de recursos a eles correspondentes. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações somente para esses fins.

2. Em nenhum caso as disposições do parágrafo 1 serão interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:

- a) tomar medidas administrativas contrárias às suas leis e práticas administrativas ou às do outro Estado Contratante;
- b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no curso normal da administração desse ou do outro Estado Contratante;
- c) fornecer informações que revelariam qualquer segredo comercial, empresarial, industrial ou profissional, ou de processo comercial, ou

14. Decreto Legislativo nº 301, de 13 de julho de 2006.

informações cuja revelação seria contrária à ordem pública (“ordre public”).

30. A mesma redação foi reproduzida no tratado assinado com a Alemanha¹⁵ (e que se encontra sem efeito desde 1º de janeiro de 2006 por força de denúncia¹⁶). De igual modo, é o que se lê nos tratados assinados com a Argentina¹⁷, Áustria¹⁸, Bélgica¹⁹, Canadá²⁰, China²¹, República da Coreia²², Dinamarca²³, Equador²⁴, Espanha²⁵, Filipinas²⁶, Finlândia²⁷, França²⁸, Hungria²⁹, Índia³⁰, Israel³¹, Luxemburgo³², México³³, Itália³⁴, Noruega³⁵, Holanda³⁶, com a antiga Tchecoslováquia³⁷, com a Suécia³⁸ e com a Ucrânia³⁹.

15. Decreto Legislativo nº 92, de 1975.

16. Cf. Luciano Felício Fuck, *A Denúncia da Convenção entre Brasil e Alemanha e os Métodos para Evitar a Dupla Tributação Internacional*, in Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, Volume 1, Número 2, Julho/Dezembro 2006, Brasília: Fortium, 2006, pp. 254 e ss.

17. Decreto nº 74, de 1981.

18. Decreto Legislativo nº 95, de 1975.

19. Decreto Legislativo nº 76, de 1972.

20. Decreto Legislativo nº 28, de novembro de 1985.

21. Decreto Legislativo nº 85, de 24 de novembro de 1992.

22. Decreto nº 354, de 2 de dezembro de 1991.

23. Decreto Legislativo nº 90, de 28 de novembro de 1974.

24. Decreto Legislativo nº 4, 20 de março de 1986.

25. Decreto Legislativo nº 62, de 1975.

26. Decreto Legislativo nº 198, de 1º de outubro de 1991.

27. Decreto Legislativo nº 35, de 1997.

28. Decreto Legislativo nº 87, de 1971.

29. Decreto nº 53, de 8 de março de 1991.

30. Decreto Legislativo nº 214, de abril de 1991.

31. Decreto Legislativo nº 931, de 15 de setembro de 2005.

32. Decreto Legislativo nº 78, de 1979.

33. Decreto Legislativo nº 58, de 17 de abril de 2006.

34. Decreto Legislativo nº 77, de 5 de dezembro de 1979.

35. Decreto Legislativo nº 50, de 5 de dezembro de 1981.

36. Decreto Legislativo nº 60, de 17 de dezembro de 1990.

37. Decreto Legislativo nº 11, de 23 de maio de 1990.

38. Decreto Legislativo nº 93, de 1975.

39. Decreto Legislativo nº 66, de 2006.

31. Objetivamente, os tratados centram-se na troca de informações que os interessados reputam como necessárias. Há um evidente problema de traduzibilidade quando se trata de impostos de qualquer espécie. É que, entre nós, tributo é gênero, imposto é uma espécie de tributo.

32. Tomando-se literalmente impostos de qualquer espécie pode-se sugerir classificação, a exemplo de indicação de impostos quanto ao ente titular da cobrança, ou se incide direta ou indiretamente, se incide sobre a renda, ou sobre a propriedade ou na circulação de um determinado bem, tema mais afeto à Ciência das Finanças.

33. Os modelos insistem no trato secreto das informações. Há previsão de medidas cautelares, o que reforça o sentido de cooperação e de esforço comum. Prioritariamente, o artigo acima citado e que modela os tratados suscita várias regras de hermenêutica.

34. No tratado assinado com Portugal⁴⁰, o regime de troca de informações é amplo, prevendo, inclusive, a presença de representante de um dos Estados, como observador, em procedimento que se desdobra no outro Estado, como se verifica da reprodução do texto, que segue:

Artigo 26º

Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar esta Convenção ou as leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos por esta Convenção, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária a esta Convenção, em particular para prevenir a fraude ou a evasão desses impostos. A troca de informações não é restringida pelo disposto no Artigo 1º. As informações obtidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas, do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna

40. Decreto Legislativo nº 188, de 8 de junho de 2001.

desse Estado, e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas do lançamento, cobrança ou administração dos impostos abrangidos por esta Convenção, ou dos procedimentos declarativos, executivos ou punitivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. As autoridades competentes, mediante consultas, determinarão as condições, os métodos e as técnicas apropriadas para as matérias com respeito às quais se efetuarão as trocas de informações, incluídas, quando procedentes, as trocas de informações relativas à evasão fiscal.

2. A autoridade competente de um Estado Contratante poderá enviar à autoridade competente do outro Estado Contratante, independentemente de prévia solicitação, a informação que possua quando:

a) tiver motivos para supor que houve pagamento a menos de imposto resultante da transferência artificial de lucros dentro de um grupo de empresas;

b) do uso de informações anteriormente recebidas do outro Estado Contratante, surgirem novos dados ou antecedentes que sejam de utilidade para a tributação nesse outro Estado Contratante;

c) qualquer outra circunstância leve à suposição de existência de perda de receitas para o outro Estado Contratante.

3. A autoridade competente de um Estado Contratante fornecerá à autoridade competente do outro Estado Contratante, anualmente, mediante prévia identificação dos contribuintes, ou poderá fornecer, mesmo sem a sua prévia identificação, as seguintes informações normalmente prestadas pelos contribuintes:

a) informações respeitantes aos lucros obtidos no seu território por pessoas jurídicas ou estabelecimentos estáveis aí situados, a remeter à autoridade competente do Estado Contratante onde esteja domiciliada a pessoa jurídica associada ou a matriz ou sede;

b) informações sobre os lucros declarados por pessoas jurídicas domiciliadas no primeiro Estado Contratante relativos às operações desenvolvidas no outro Estado Contratante por pessoas jurídicas associadas ou estabelecimentos estáveis;

c) qualquer outro tipo de informação que acordem trocar.

4. A autoridade competente do Estado Contratante requerido poderá autorizar os representantes do Estado Contratante requerente a terem acesso ao primeiro Estado mencionado para os fins de presenciarem, na condição de observadores, a inquirição de pessoas e o exame de livros e registros que sejam realizados pelo Estado requerido.

5. Os Estados Contratantes poderão consultar-se a fim de determinar os casos e procedimentos para a fiscalização simultânea de impostos.

Considera-se “fiscalização simultânea”, para os efeitos desta Convenção, um entendimento entre os Estados Contratantes para fiscalizar simultaneamente, cada um em seu território, a situação tributária de uma pessoa ou pessoas que possuam interesses comuns ou associados, a fim de trocar as informações relevantes que obtenham.

6. O disposto nos números anteriores nunca poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação:

- a) de tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação ou à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;
- b) de fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado Contratante;
- c) de transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

7. Para os fins de mútua assistência e recíproco conhecimento em matéria de política fiscal e sistemas tributários de ambos os Estados Contratantes, as respectivas autoridades competentes poderão consultar-se mutuamente e promover o intercâmbio de pessoal qualificado, informações, estudos técnicos e sobre organização administrativa fiscal.

35. Em tratado assinado com o Chile⁴¹ o regime de troca de informações também é diferenciado, um pouco mais amplo do que os tratados que seguem a linha comum, abrangendo, inclusive, instituições

41. Decreto Legislativo nº 331, de 22 de julho de 2003.

financeiras, com os limites constitucionais e legais de cada um dos Estados-membros:

ARTIGO 25

Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão as informações necessárias para aplicar as disposições da presente Convenção ou as do direito interno dos Estados Contratantes relativo aos impostos abrangidos pela Convenção, na medida em que a tributação nele previsto não seja contrária à Convenção. A troca de informações não estará limitada pelo Artigo 1. As informações recebidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas da mesma maneira que as informações obtidas com base no direito interno desse Estado e somente poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluídos os tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos abrangidos pela presente Convenção, das ações declaratórias ou executivas relativas a esses impostos, ou da apreciação dos recursos a elas correspondentes. Referidas pessoas ou autoridades somente utilizarão estas informações para os fins mencionados neste parágrafo.

2. As disposições do parágrafo 1 não poderão, em nenhum caso, ser interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:

- a) adotar medidas administrativas contrárias à sua legislação ou prática administrativa, ou às do outro Estado Contratante;
- b) fornecer informações que não poderiam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito de sua prática administrativa normal ou das do outro Estado Contratante;
- c) fornecer informações reveladoras de segredos comerciais, industriais, ou profissionais, procedimentos comerciais ou industriais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

3. Não obstante o disposto no parágrafo 2 do presente Artigo, a autoridade competente do Estado Contratante solicitado poderá, observadas as limitações constitucionais e legais, e com base na reciprocidade de tratamento, obter e fornecer informações que possuam as instituições financeiras, procuradores ou pessoas que atuam como representantes, agentes ou fiduciários, da mesma forma que em re-

lação a participações sociais ou a participações acionárias, inclusive sobre ações ao portador.

4. Quando a informação for solicitada por um Estado Contratante em conformidade com o presente Artigo, o outro Estado Contratante obterá a informação solicitada da mesma forma como se se tratasse de sua própria tributação, sem importar o fato de que esse outro Estado, nesse momento, não necessite de tal informação.

36. De acordo com os comentadores do modelo da OCDE, à vista da crescente internacionalização das relações econômicas, os Estados contratantes demonstram um interesse crescente no fornecimento recíproco de informações junto às quais a legislação tributária interna será aplicada, ainda que não se tenha problema com a aplicação de um artigo específico do tratado⁴².

37. No entanto, percebe-se que omitimos a parte final do art. 26 do modelo OCDE, como desdobramento de nossa restrição histórica para com a aludida previsão. Como traço comum, nosso modelo relativo à troca de informações é minimalista, segue a reserva que fizemos ao modelo da OCDE, situação que nos coloca na contramão de rota universal que defende a transparência e a mais absoluta colaboração entre os Estados.

38. Indicou-se que exceções há. Acrescento, ainda, o tratado de bitributação que assinamos com o Japão⁴³. A par da regra geral, com todos os outros países pactuada, inseriu- que as autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão adotar medidas apropriadas e permutar informações para prevenir a evasão fiscal nos Estados Contratantes relativamente aos impostos aos quais a presente Convenção se aplica.

42. Comentários OCDE, cit. Versão livre minha. No original: *Moreover, in view of the increasing internationalization of economic relations, the Contracting States have a growing interest in the reciprocal supply of information on the basis of which domestic taxation laws have to be administered, even if there is no question of the application of any particular article of the Convention.*

43. Decreto Legislativo nº 43, de 23 de novembro de 1967.

39. Percebe-se, assim, abertura, na medida em que há dois tratados que assinamos, e nos quais rompemos a barreira das reservas feitas ao art. 26 do modelo da OCDE. Concomitantemente, verifica-se também abertura normativa, e refiro-me à Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências, que é tratada em seguida.

40. A Lei Complementar nº 105, de 2001, não considera violação de sigilo a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa. Rompe suposta tradição que teria sedimentado concepção de rígida proteção legal do sigilo⁴⁴; foca-se, historicamente, na figura do comerciante⁴⁵.

41. Na Lei Complementar nº 105, de 2001, embora a referência às autoridades competentes tenha sentido de autoridade interna, nada obsta leitura mais ampliativa, alcançando-se também a percepção de autoridade competente, tal como se prescreve nos tratados internacionais para evitar a bitributação. É que, sem sombra de dúvidas, a concepção de ilícito penal também envolve matéria fiscal, a exemplo do que se apreende da leitura da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

42. E ainda, há previsão de que a quebra do sigilo possa ser decretada, entre outras, nas hipóteses de necessidade de apuração de ocorrência de qualquer ilícito, em qualquer fase do inquérito ou do processo judicial, especialmente nos crimes contra a ordem tributária e a previdência social, ou de lavagem de dinheiro ou ocultação de bens, direitos e valores.

44. Cf. Paulo Quezado e Rogério Lima, *Sigilo Bancário*, São Paulo: Dialética, 2002, p. 9.

45. Cf. Christiano Mendes Wolney Valente, *Sigilo Bancário- Obtenção de Informações pela Administração Tributária Federal*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 108.

43. A Lei Complementar nº 105, de 2001, vem sendo contestada em diversas ações diretas de inconstitucionalidade protocoladas no Supremo Tribunal Federal. São os casos da ADI 2397/DF, distribuída ao então Ministro Sepúlveda Pertence, requerida pela Confederação Nacional da Indústria-CNI, da ADI 2390-DF, que coube ao falecido Ministro Carlos Menezes Direito, protocolada pelo Partido Social Liberal-PSL, e da ADI 2386-DF, no pretérito relatada por Sepúlveda Pertence, requerida pela Confederação Nacional do Comércio-CNC, todas pendentes de julgamento.

44. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre sigilo bancário é construída com bases sólidas de critérios de ponderação e de razoabilidade. Por exemplo, no AI 655.298-AgR, relatado por Eros Grau, em julgamento de 4 de setembro de 2007, ementou-se, como segue:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA. PROCEDIMENTO LEGAL. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. Controvérsia decidida à luz de normas infraconstitucionais. Ofensa indireta à Constituição do Brasil. 2. O sigilo bancário, espécie de direito à privacidade protegido pela Constituição de 1988, não é absoluto, pois deve ceder diante dos interesses público, social e da Justiça. Assim, deve ceder também na forma e com observância de procedimento legal e com respeito ao princípio da razoabilidade. Precedentes. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

45. Percepção de muita cautela é colhida em decisão de Celso de Mello, em julgamento de 25 de maio de 2006, no HC 84.758, como segue:

A QUEBRA DE SIGILO NÃO PODE SER UTILIZADA COMO INSTRUMENTO DE DEVASSA INDISCRIMINADA, SOB PENA DE OFENSA À GARANTIA CONSTITUCIONAL DA INTIMIDADE. - A quebra de sigilo não pode ser manipulada, de modo arbitrário, pelo Poder Público ou por seus agentes. É que, se

assim não fosse, a quebra de sigilo converter-se-ia, ilegitimamente, em instrumento de busca generalizada e de devassa indiscriminada da esfera de intimidade das pessoas, o que daria, ao Estado, em desconformidade com os postulados que informam o regime democrático, o poder absoluto de vasculhar, sem quaisquer limitações, registros sigilosos alheios. Doutrina. Precedentes. - Para que a medida excepcional da quebra de sigilo bancário não se descaracterize em sua finalidade legítima, torna-se imprescindível que o ato estatal que a decreta, além de adequadamente fundamentado, também indique, de modo preciso, dentre outros dados essenciais, os elementos de identificação do correntista (notadamente o número de sua inscrição no CPF) e o lapso temporal abrangido pela ordem de ruptura dos registros sigilosos mantidos por instituição financeira.

46. A Ministra Cármen Lúcia no Inq. 2.245-AgR, em julgamento de 29 de novembro de 2006, por sua vez:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. INQUÉRITO. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. REMESSA DE LISTAGEM QUE IDENTIFIQUE TODAS AS PESSOAS QUE FIZERAM USO DA CONTA DE NÃO-RESIDENTE TITULARIZADA PELA AGRAVANTE PARA FINS DE REMESSA DE VALORES AO EXTERIOR. LISTAGEM GENÉRICA: IMPOSSIBILIDADE. POSSIBILIDADE QUANTO ÀS PESSOAS DEVIDAMENTE IDENTIFICADAS NO INQUÉRITO. AGRAVO PROVIDO PARCIALMENTE. 1. Requisição de remessa ao Supremo Tribunal Federal de lista pela qual se identifiquem todas as pessoas que fizeram uso da conta de não-residente para fins de remessa de valores ao exterior: impossibilidade. 2. Configura-se ilegítima a quebra de sigilo bancário de listagem genérica, com nomes de pessoas não relacionados diretamente com as investigações (art. 5º, inc. X, da Constituição da República). 3. Ressalva da possibilidade de o Ministério Público Federal formular pedido específico, sobre pessoas identificadas, definindo e justificando com exatidão a sua pretensão. 4. Agravo provido parcialmente.

47. A Ministra Ellen Grace, no HC 87.654, em julgamento em 7 de março de 2006, definiu, como segue:

O chamado sigilo fiscal nada mais é que um desdobramento do direito à intimidade e à vida privada. Aqui se cuida de pessoa jurídica que exerce atividade tributável. Contribuinte, portanto. Os documentos foram apreendidos no interior da sede da empresa e não no domicílio do seu responsável legal. A atividade da pessoa jurídica está prevista como crime contra a ordem econômica. Legítima, assim, a atuação do Fisco, com respaldo na legislação pertinente. Legítima, também, a atuação do Ministério Público instando a autoridade policial à instauração do inquérito policial, com vista a apurar a ocorrência de um fato típico (...).

48. Em âmbito de Superior Tribunal de Justiça o trato do sigilo fiscal (e bancário), em âmbito internacional, tem sido de intensa colaboração. É o que se colhe, por exemplo, nos Embargos de Declaração na Carta Rogatória 438/Bélgica, relatada pelo Ministro Luiz Fux, julgada em 1º de agosto de 2008, publicada no DJ de 20 de outubro daquele mesmo ano.

49. Cuidava-se de carta rogatória encaminhada pelo Ministério das Relações Exteriores, atendendo a pedido da Embaixada da Bélgica. Pretendia-se verificar eventual prática de crime de lavagem de dinheiro. As investigações envolviam empresário brasileiro. Aplicou-se a Resolução/STJ nº 09/2005. O exequatur foi sumariamente dado na premissa de que a soberania nacional ou a ordem pública não restaram afetadas, porquanto a novel ordem de cooperação jurídica internacional, encartada na Convenção de Palermo, prevê a possibilidade da concessão de exequatur em medidas de caráter executório (...). Nos termos da primeira parte da ementa da aludida carta rogatória:

CARTA ROGATÓRIA. DILIGÊNCIAS. BUSCA E APREENSÃO. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. CONCESSÃO DO EXEQUATUR. IMPUGNAÇÃO APRESENTADA JUNTAMENTE COM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. POSSIBI-

LIDADE. ARTS. 8º, PARÁGRAFO ÚNICO, E 13, § § 1º E 2º, DA RESOLUÇÃO N.º 9, DE 04 DE MAIO DE 2005, DESTE STJ. EXERCÍCIO DA AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. NULIDADE QUE NÃO SE AFIGURA. TRADUÇÃO DEFICIENTE QUE NÃO PREJUDICA A DEFESA. TRÂNSITO PELA VIA DIPLOMÁTICA. SUBMISSÃO À JURISDIÇÃO BELGA. COMPETÊNCIA RELATIVA DA JUSTIÇA BRASILEIRA. INCIDÊNCIA DA RESOLUÇÃO/STJ N.º 9/2005, LEI 9.613/98 E LEI COMPLEMENTAR 105/2001. CONVENÇÃO DE PALERMO. INEXISTÊNCIA DE OFENSA À SOBERANIA NACIONAL. OMISSÕES CONFIGURADAS.

50. O julgado acima reproduzido fixa o novo modelo para concessão de exequatur, no sentido de se alcançar também atos executórios, nos termos da Resolução-STJ nº 9, de 4 de maio de 2005. Como se pode constatar, há apelo à Lei Complementar nº 105, de 2001. Em vários outros julgados o STJ tem se manifestado pela relatividade do sigilo fiscal, que deve ceder a imperativos de ordem pública. É o exemplo que se colhe na RMS 24632/SP, relatada pela Ministra Nancy Andrighi, julgado em 16 de setembro de 2008, quando se ementou da forma que segue:

MANDADO DE SEGURANÇA. ATO JUDICIAL. DECISÃO QUE DETERMINA A QUEBRA DE SIGILO FISCAL. DECISÃO FUNDAMENTADA. CIRCUNSTÂNCIAS DE FATO QUE JUSTIFICAM A MEDIDA. - A proteção ao sigilo fiscal não é direito absoluto, podendo ser quebrado quando houver a prevalência do direito público sobre o privado, na apuração de fatos delituosos, desde que a decisão esteja adequadamente fundamentada na necessidade da medida. Recurso ordinário em mandado de segurança a que se nega provimento.

51. No AgRg no REsp 1063610/SP, relatado pelo Ministro Humberto Martins, julgado pela Segunda Turma em 18 de agosto de 2009, decidiu-se pela prestabilidade da quebra do sigilo bancário pela administração, à luz de critérios de razoabilidade e de proporcionalidade, nos termos da ementa em seguida reproduzida:

TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO – QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO PELA ADMINISTRAÇÃO – POSSIBILIDADE, DESDE QUE COMPROVADA A PRÉVIA ABERTURA DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E SEJA A MEDIDA RAZOÁVEL E PROPORCIONAL – SÚMULA 83/STJ – ALEGAÇÃO NOVA DE ABERTURA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO - IMPOSSIBILIDADE - SÚMULA 7/STJ. 1. Não se nega que a Administração, após a LC 105/01, pode ter acesso às informações bancárias do contribuinte, na forma instituída pela Lei n. 10.174/01, sem a intervenção judicial, mas isto se dá apenas quando existente procedimento administrativo. 2. A Corte de origem nega a existência de processo administrativo. A UNIÃO alega a existência. Controvérsia que não pode ser objeto de recurso especial. Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido.

No HC 117733/PR, relatado pelo Ministro Arnaldo Esteves Lima, julgado pela Quinta Turma em 7 de maio de 2009, decidiu-se que no âmbito de suas atribuições, o Banco Central tem o dever de comunicar eventual indício da prática de ilícito penal que ocorra no âmbito de sua fiscalização, não caracterizando constrangimento ilegal o envio de informações à Receita Federal e ao Ministério Público Federal acerca de movimentações financeiras suspeitas de irregularidades.

53. No HC 65052/RN, também relatado pelo Ministro Arnaldo Esteves Lima, na Quinta Turma, em 5 de maio de 2009, assentou-se que restando suficientemente fundamentada na prova de existência dos diversos crimes, nos indícios veementes de autoria e na imprescindibilidade da medida, não há falar na nulidade da decisão que decretou a quebra dos sigilos bancário e fiscal do paciente, além da indisponibilidade dos seus bens imóveis e dos demais denunciados, sem a qual o processo não alcançaria a efetividade máxima esperada.

54. Na RMS 20892/RJ, relatada pelo Ministro Aldir Passarinho Junior, julgada pela Quarta Turma em 20 de novembro de 2008, decidiu-se que uma vez de que fundamentada a decisão que autorizou a quebra do sigilo bancário e fiscal com base em justificativa consisten-

te, em face de indícios de evasão de receita e apropriação de recursos de empresa por sócio gerente em detrimento dos demais, destacado ainda o valor probante dos documentos e a ausência de publicidade, não se vislumbra a prática de ato judicial autoritário e ilegal.

55. Em tema de execução fiscal, no AgRg no Ag 1044718/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, e julgado pela Segunda Turma em 12 de agosto de 2008, fixou-se entendimento no sentido de que se admite a quebra do sigilo fiscal ou bancário do executado para que a Fazenda Pública obtenha informações sobre a existência de bens do devedor inadimplente, mas somente após restarem esgotadas todas as tentativas de obtenção dos dados pela via extrajudicial, o que não restou demonstrado nos autos.

56. Além do que, na mesma decisão, consignou-se que o art. 185-A do CTN, acrescentado pela LC nº 118/05, também corrobora a necessidade de exaurimento das diligências para localização dos bens penhoráveis, pressupondo um esforço prévio do credor na identificação do patrimônio do devedor.

57. No HC 66128/SP, relatado pela Desembargadora convocada Jane Silva, na Sexta Turma, decidiu-se em 27 de março de 2008 que cassada a sentença em mandado de segurança que havia anulado procedimento administrativo-fiscal, mantém-se válidos os fundamentos da decisão judicial autorizadora da quebra dos sigilos bancário e fiscal. A Lei n.º 10.174/2001, que alterou a redação do § 3º do artigo 11 da Lei n.º 9.311/96, possibilitou a utilização de informações provenientes da CPMF para a instauração de procedimento administrativo-fiscal para cobrança de créditos relativos a outros tributos e contribuições. As autoridades administrativas têm acesso a documentos, livros e registros de instituições financeiras, de acordo com a Lei Complementar n.º 105/2001, que estabelece normas gerais sobre sigilo bancário.

58. E de modo muito semelhante, qualificando-se tendência irreversível, no RMS 25375/PA, relatado pelo Ministro Felix Fischer, em julgamento da Quinta Turma em 19 de fevereiro de 2008, fixou-

-se entendimento no sentido de que a proteção ao sigilo bancário e fiscal não consubstancia direito absoluto, cedendo passo quando presentes circunstâncias que denotem a existência de interesse público relevante ou de elementos aptos a indicar a possibilidade de prática delituosa; embora, bem entendido, entendeu-se também que o Ministério Público não tem legitimidade para proceder a quebra de sigilo bancário e fiscal sem autorização judicial.

59. No entender de estudioso do Direito Tributário Internacional, há uma tensão entre a necessidade de colaboração e eventuais discussões em âmbito judiciário interno. No entanto, a tendência que se tem é no sentido de que colaboremos mais intensamente no combate ao ilícito fiscal:

O STF já firmou o entendimento de que o que a Constituição Federal pretende proteger é a comunicação de dados, mas não os dados propriamente ditos. E quanto aos direitos ligados à proteção da privacidade, não estão abrangidos no conceito as informações bancárias e nem as fiscais. Porém, o mais importante de todo o debate sobre o tema está em compreender que as informações obtidas pela quebra do sigilo fiscal e bancário em momento algum serão abertas ao público ou divulgadas indevidamente a terceiros, já que estas serão guardadas de forma sigilosa entre as autoridades de cada nação signatária do acordo, sem que ocorra qualquer violação a direito fundamental.

Neste início de século vinte e um, o Brasil não pode deixar de se inserir no contexto mundial de combate aos ilícitos fiscais, tanto para cooperar quanto para obter a colaboração internacional. E os direitos fundamentais devem ser cada vez mais respeitados e garantidos, sem, contudo, serem objetos de manipulação ou utilizados como escudos por aqueles que sequer cumprem os seus deveres fundamentais, como o de pagar tributos⁴⁶.

46. Marcus Abraham, *O Sigilo Fiscal e os Acordos Internacionais para o Combate à Evasão, à Elisão e à Sonegação Fiscal*, in Heleno Taveira Torres (Coord.), *Direito Tributário Internacional*, São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 776-777.

60. Como se vê, há disposição interna para que se agilizem modelos de trocas de informação, rompendo-se com o dogma liberal do sigilo absoluto, tanto na legislação, bem como na jurisprudência. De igual modo, pressão internacional exige postura mais rígida de nossa parte, pelo que necessário que abandonemos, imediatamente, as reservas indevidamente opostas ao art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE. E concepção teórica justifica essa percepção, à luz da vontade e da representação na ordem internacional, tema em seguida tratado.

61. Quando celebram tratados em matéria tributária os Estados explicitam vontade que outorga representação de interesses próprios e recíprocos. Um tratado para troca de informações ou para que se evite a bitributação parte da premissa de que interesses de Estados distintos convirjam, sem que isso represente qualquer ameaça à soberania do Estado interessado.

62. O regime convencional suscita a boa-fé, em sua perspectiva histórica⁴⁷. Na órbita tributária pressupõe que o Estado requerido tome todas as providências de interesse do Estado requerente respeitando-se, no entanto, a ordem pública. O implemento das cláusulas convencionais exige todos os esforços por parte dos pactuantes:

Os tratados estabelecem uma relação Estado a Estado e se aplicam, salvo estipulação em contrário, a todo o território dos contratantes. Eles acarretam de modo indireto obrigações para os poderes estatais. O Poder Judiciário é obrigado a aplicar o tratado. O Executivo deverá cumpri-lo e o Legislativo, se for o caso, deverá elaborar as leis necessárias para a sua execução. O descumprimento de qualquer uma destas obrigações acarretará a responsabilidade internacional do Estado (...)⁴⁸.

47. Cf. Francisco Rezek, *Direito Internacional Público- Curso Elementar*, São Paulo: Saraiva, 2005, p. 11.

48. Celso D. de Albuquerque Mello, *Curso de Direito Internacional Público*, Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2000, p. 209.

63. A ênfase do tratado internacional é centrada no consentimento das partes⁴⁹. E na linha do art. 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, os Estados não podem invocar seu direito interno para não cumprir determinado tratado⁵⁰. Violação de tratado, por ação ou por omissão, suscita responsabilização internacional⁵¹. Preocupa-se também com violação de soberania⁵², embora, (...) na grande generalidade das hipóteses, a violação da soberania não surge de modo ostensivo, mas em virtude da escolha arbitrária ou artificiosa de um elemento de conexão, pessoal ou real⁵³. Além do que, a noção de soberania imbrica-se na concepção de competência, no sentido de que os critérios de delimitação da competência tributária internacional variam de acordo com os tributos em consideração⁵⁴.

64. No que se refere aos tratados que se ocupam de matéria tributária, e que substancializam o Direito Tributário Internacional, o regime de troca de informações, que decorre de consentimento das partes, que não permite invocação de direito interno para não cumprimento de suas cláusulas, bem como concebido em respeito à soberania, possibilita que se enfrente o núcleo de uma suposta economia legítima de tributos, circunscrita aos seguintes assuntos,

49. Cf. Mark W. Janis, *An Introduction to International Law*, Gaithersburg: New York, 1999, p. 21.

50. Marcelo D. Varella, cit., p. 81.

51. Cf. Marcos Aurélio Pereira Valadão, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais*, Belo Horizonte: 2000, p. 190.

52. Na percepção de Gilberto de Castro Moreira Júnior, “*a soberania fiscal é algo de suma importância para o Direito Tributário Internacional. Este é resultante do princípio da igualdade dos Estados e está centrado no direito dos Estados regularem automaticamente suas relações jurídicas internas e interestatais, sendo parte da soberania do Estado e não possuindo correlação necessária com a soberania territorial (...)*”, Gilberto de Castro Moreira Júnior, *Bitributação Internacional e Elementos de Conexão*, São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 35.

53. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil-Tributação das Operações Internacionais*, Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 14.

54. Antonio de Moura Borges, *Delimitação da Competência Tributária Internacional em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital*, in Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, volume 1, número 1, Janeiro/Junho de 2006, Brasília: Editora Fortium, 2006, p. 17.

no inventário de Heleno Tôrres, nomeadamente: - operações com o uso de países com tributação favorecida – os paraísos fiscais (tax havens);- transferência de preços entre pessoas vinculadas (transfer price);- uso indevido de convenções internacionais (treaty shopping ou rule shopping);- transferências de sede social ou administrativa para o exterior;- reorganizações societárias internacionais (fusões, cisões, incorporações); - subcapitalizações de empresas (thin-capitalization); - transferências de ativos para o exterior ou no exterior⁵⁵.

65. A utilização dos paraísos fiscais é comprovada mediante a aferição exata de movimentações bancárias, de ordens de pagamento e de remessas de divisas. O uso dos preços de transferência exige a fiscalização nas transações bancárias e na leitura dessas à luz de registros fiscais.

66. De igual modo, é por cautelosa análise de dados bancários, fiscais e cadastrais que se aferem transferências de sede social ou administrativa para o exterior, bem como as reorganizações societárias (exemplificadas acima como as fusões, cisões e incorporações). Não há justificativa de sigilo, enquanto plasmado numa ordem constitucional transcendente, que supere imperativos de ordem pública, e que exige cooperação entre Estados, no sentido de se trocarem informações. O Brasil deve adotar regra de fixação de tratado internacional em matéria tributária que nos determine o encaminhamento de informações, em todas as circunstâncias (exceto as de ordem pública), ainda que detidas por instituição bancária, ou qualquer outro estabelecimento financeiro, ou por mandatário, ou por agente fiduciário, ou por agente do Fisco, não importando se tais informações relacionem-se com direitos de propriedade dos investigados.

67. O enfrentamento de todos esses problemas no plano internacional demanda mecanismo de intercâmbio de informações que se realiza com a relativização de cânones absolutos de sigilo fiscal. A

55. Heleno Torres, *Direito Tributário Internacional-Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 56.

Administração Fiscal do Estado requerido deve providenciar com presteza informações e diligências demandadas pelo Estado requerente. Nesse sentido, requerente e requerido tornam-se pessoa única, como resultado imediato de ato convencional que consagra a convergência de vontades. Não se tem qualquer ameaça à soberania. Pelo contrário, fortalece-se concepção clássica de poder, sob todos os aspectos. É que o desdobramento concreto das referidas cláusulas pactuadas no tratado consiste exatamente no reconhecimento de que os Estados pactuantes mutuamente se investem nas soberanias com as quais negociaram. Tem-se, de modo simbólico, a realização do projeto kantiano de uma paz cosmopolita, universal.

68. Por isso, como conclusão, a inegável necessidade de que abandonemos nossas reservas e restrições para com fragmentos do art. 26 do modelo da OCDE, como razão necessária e suficiente para a inserção definitiva de nossos interesses no contexto de países que intransigentemente combatem o ilícito fiscal.

69. Por consequência, vencidas nossas restrições ao modelo convencional, o Brasil poderia permutar informações com outros Estados, ainda que não se tivesse interesse imediato do requerente, no que se refere à arrecadação e fiscalização de tributos. Isto é, pode-se dizer que a dicção legal no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos (parágrafo único do art. 199 do CTN, na redação da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001), se aplicaria a todos os Estados signatários do pacto, isto é, o Brasil tornaria seu o interesse do Estado requerente.

70. Por fim, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, um acordo internacional, por força de sua natureza e das obrigações que suscita, justificaria processo administrativo fiscal, com conseqüente quebra de sigilo. É que fiscalização realizada em outro Estado seria equivalente à fiscalização realizada no Brasil, com decorrente necessidade de continuidade, mediante confecção de Mandado de Procedimento Fiscal, previsto no art. 2º do Decreto nº 3.724, de 2001.”

11. Como visto, o Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, em brilhante exposição e articulação de elementos jurídicos, não deixa dúvidas sobre o entendimento adotado pela PGFN, no sentido da possibilidade de o Brasil assinar acordos internacionais que incluam o texto proposto para o artigo da troca de informações, conforme modelo da OCDE (no caso, art. 26 da Convenção em evidência). O raciocínio desencadeado no Parecer supra identificado não ostenta margens de sobreposição interpretativo. Dispensáveis, assim, comentários adicionais na mesma linha.

12. Todavia, posteriormente à edição do Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, ocorreram julgamentos no âmbito do órgão máximo do Poder Judiciário brasileiro que talvez devam conduzir os operadores do Direito, acentuadamente aqueles que compõem a Administração Tributária, a temperamentos na aplicação do mencionado Parecer. Estamos nos referindo ao julgamento conduzido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, no Recurso Extraordinário nº 389.808/PR (Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento em 15/12/2010, publicação em 10/5/2011), assim ementado:

“SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.”

13. O Informativo nº 613 do STF bem explicita a discussão em foco:

“INFORMATIVO Nº 613; TÍTULO: Quebra de sigilo bancário pela Receita Federal – 1, 2 e 3 (na seqüência); PROCESSO RE - 389808:

O Plenário, por maioria, proveu recurso extraordinário para afastar a possibilidade de a Receita Federal ter acesso direto a dados bancários da empresa recorrente. Na espécie, questionavam-se disposições legais que autorizariam a requisição e a utilização de informações bancárias pela referida entidade, diretamente às instituições financeiras, para instauração e instrução de processo administrativo fiscal (LC 105/2001, regulamentada pelo Decreto 3.724/2001). Inicialmente, salientou-se que a República Federativa do Brasil teria como fundamento a dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, III) e que a vida gregária pressuporia a segurança e a estabilidade, mas não a surpresa. Enfatizou-se, também, figurar no rol das garantias constitucionais a inviolabilidade do sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas (art. 5º, XII), bem como o acesso ao Poder Judiciário visando a afastar lesão ou ameaça de lesão a direito (art. 5º, XXXV). Aduziu-se, em seguida, que a regra seria assegurar a privacidade das correspondências, das comunicações telegráficas, de dados e telefônicas, sendo possível a mitigação por ordem judicial, para fins de investigação criminal ou de instrução processual penal. Observou-se que o motivo seria o de resguardar o cidadão de atos extravagantes que pudessem, de alguma forma, alcançá-lo na dignidade, de modo que o afastamento do sigilo apenas seria permitido mediante ato de órgão equidistante (Estado-juiz). Assinalou-se que idêntica premissa poderia ser assentada relativamente às comissões parlamentares de inquérito, consoante já afirmado pela jurisprudência do STF. RE 389808/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 15.12.2010. (RE-389808). Asseverou-se que, na situação em apreço, estariam envolvidas questões referentes: 1) à supremacia da Constituição, tendo em conta que ato normativo abstrato autônomo haveria de respeitar o que nela se contém; 2) ao primado do Judiciário, porquanto não se poderia transferir a sua atuação, reservada com exclusividade por cláusula constitucional, a outros órgãos, sejam da Administração federal, estadual ou municipal e 3) à prerrogativa de foro, haja vista que seu detentor somente poderia ter o sigilo afastado ante a atuação funda-

mentada do órgão judiciário competente. Destacou-se, ademais, que a decretação da quebra do sigilo bancário não poderia converter-se em instrumento de indiscriminada e ordinária devassa da vida financeira das pessoas em geral e que inexistiria embaraço resultante do controle judicial prévio de tais pedidos. Reputou-se, assim, que os dispositivos legais atinentes ao sigilo de dados bancários mereceriam sempre interpretação harmônica com a Constituição. O Min. Marco Aurélio, relator, conferiu à legislação de regência interpretação conforme à Constituição, tendo como conflitante com esta a que implique afastamento do sigilo bancário do cidadão, pessoa natural ou jurídica, sem ordem emanada do Judiciário. RE 389808/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 15.12.2010. (RE-389808).

Vencidos os Ministros Dias Toffoli, Cármen Lúcia, Ayres Britto e Ellen Gracie que, ao reiterar os votos proferidos no julgamento da AC 33 MC/PR (v. Informativo 610), desproviam o recurso extraordinário. Consignavam que, no caso, não se trataria de quebra de sigilo ou da privacidade, mas sim de transferência de dados sigilosos de um órgão, que tem o dever de sigilo, para outro, o qual deverá manter essa mesma obrigação, sob pena de responsabilização na hipótese de eventual divulgação desses dados. Indagavam que, se a Receita Federal teria acesso à declaração do patrimônio total de bens dos contribuintes, conjunto maior, qual seria a razão de negá-lo quanto à atividade econômica, à movimentação bancária, que seria um conjunto menor. Concluíam, tendo em conta o que previsto no art. 145, § 1º, da CF (‘Art. 145. ... § 1º ..., facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.’), que a lei que normatizara a aludida transferência respeitaria os direitos e garantias fundamentais. RE 389808/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 15.12.2010. (RE-389808).”

14. Também sobre a matéria, importante destacar que o STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada no RE 601.314 RG/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 22/10/2009, publicação em 20/11/2009, conforme ementa adiante:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA DE CONTRIBUINTE, PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, DIRETAMENTE AO FISCO, SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL (LEI COMPLEMENTAR 105/2001). POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA LEI 10.174/2001 PARA APURAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DE SUA VIGÊNCIA. RELEVÂNCIA JURÍDICA DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.”

15. Vê-se, pois, que o assunto é revestido de um certo grau de sensibilidade constitucional. Acessando os Votos dos Exmos. Srs. Ministros do STF, sobretudo no julgamento do RE nº 389.808/PR, é possível ter a dimensão de tal assertiva.

16. Assim sendo, muito embora a robustez dos fundamentos externados no Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, teme-se que os parágrafos que se pretende incluir no art. 26 da Convenção celebrada entre o Brasil e a África do Sul para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, possam vir a ser judicializados.

17. É que, o STF decidiu que o Fisco não poderá ter acesso direto a dados protegidos por sigilo bancário – ao menos até o momento parece ser esse o entendimento da maioria dos Ministros que integram a Corte. Depreende-se, dessa forma, que tampouco poderá repassar tais dados a outros países (de acordo com o item “i”, alínea “e”, parágrafo 1 do art. 3 da Convenção, a expressão “autoridade competente” no Brasil significa o Ministro de Estado da Fazenda, o Secretário da Receita Federal ou seus representantes autorizados). Nesse contexto, seria de bom alvitre, por medida de cautela, o sobrestamento das alterações em questão até o pronunciamento do STF a respeito.

18. Adicionalmente, sugere-se o pronunciamento da Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros (CAF) da PGFN sobre os aspectos que

remetem a sigilo bancário, destacando que esse tema se insere em sua competência regimental, nos termos Regimento Interno da PGFN, aprovado pela Portaria nº 257, de 23 de junho de 2009, editada pelo Exmo. Sr. Ministro de Estado da Fazenda.

III

19. Em conclusão, face à recente posição adotada pelo STF no julgamento do RE nº 389.808/PR (a partir de consulta na página eletrônica do STF, nota-se que foram opostos Embargos de Declaração pela Fazenda Nacional, ao que consta, ainda pendentes de apreciação), sugere-se aguardar o pronunciamento da Corte Suprema, seja em sede de alguma das Ações Diretas de Inconstitucionalidade, identificadas no Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, ou da Repercussão Geral no RE nº 601.314/SP, anteriormente à assunção de obrigações atinentes no plano internacional. À vista das ressalvas efetivadas, a chancela desta signatária nas minutas anexas indica apenas a versão analisada pela PGFN/CAT.

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS,
em 11 de agosto de 2011.

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS

Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Procurador-Geral Adjunto de consultoria e Contencioso Tributário.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS,
em 12 de agosto de 2011.

RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. À consideração da Sra. Procuradora-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL,
em 12 de agosto de 2011.

FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário

Aprovo. Remeta-se o expediente à CAF, para pronunciamento, conforme sugerido, com cópias à Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda e à SRFB, para conhecimento e providências julgadas cabíveis.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em
15 de agosto de 2011.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

PARECER

PGFN/ CAT/ Nº 1338/2012

Ato preparatório, nos termos do art. 7º, § 3º da Lei nº 12.527, de 18.11.2011 c/c art. 20, caput, do Decreto nº 7.724, de 16.5.2012. Convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda. República Federativa do Brasil e República da África do Sul. Protocolo adicional objetivando alterar a redação do art. 26. Troca de Informações. Parecer PGFN/CAT/Nº 1549/2011 e Nota PGFN/CAT/Nº 970/2011.

Retorna à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN/CAT, o texto do Protocolo alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda, celebrada em Pretória, em 8 de novembro de 2003.

2. A matéria já foi objeto de apreciação da PGFN/CAT, que se manifestou por intermédio do Parecer PGFN/CAT/Nº 1549/2011 e da Nota PGFN/CAT/Nº 970/2011, sendo que a questão central gira em torno da alteração do art. 26 da aludida Convenção, referente à Troca de Informações entre os Estados.

II

3. A Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda, celebrada em Pretória, em 8 de novembro de 2003, foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 301, de 2006 (Diário Oficial da União de 14 de julho de 2006), e promulgada pelo Decreto nº 5.922, de 3 de outubro de 2006.

4. O art. 26 da Convenção, possui o seguinte conteúdo:

“ARTIGO 26

Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar as disposições da presente Convenção ou da legislação interna relativas a impostos de qualquer espécie e descrição exigidos por conta dos Estados Contratantes, na medida em que a tributação em questão não seja contrária à Convenção. A troca de informações não estará restrita pelos Artigos 1 e 2. Qualquer informação recebida por um Estado Contratante será considerada secreta da mesma maneira que uma informação obtida sob a legislação interna desse Estado e será comunicada apenas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos referidos acima, da execução ou instauração de processos sobre infrações relativas a esses impostos, ou da apreciação de recursos a eles correspondentes. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações somente para esses fins.

2. Em nenhum caso as disposições do parágrafo 1 serão interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:

- a) tomar medidas administrativas contrárias às suas leis e práticas administrativas ou às do outro Estado Contratante;
- b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no curso normal da administração desse ou do outro Estado Contratante;
- c) fornecer informações que revelariam qualquer segredo comercial, empresarial, industrial ou profissional, ou de processo comercial, ou informações cuja revelação seria contrária à ordem pública ('ordre public').”

5. Da proposta constante dos autos, o artigo em comento passaria à redação abaixo:

“ARTIGO 26

Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações previsivelmente relevantes para a aplicação das disposições da presente Convenção ou para a administração ou cumprimento da legislação interna relativa aos impostos de qualquer espécie e descrição exigidos por conta dos Estados Contratantes, na medida em que a tributação nela prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não está limitada pelos Artigos 1 e 2, mas abrange apenas impostos federais, no caso do Brasil, e nacionais, no caso da África do Sul.

2. Quaisquer informações recebidas na forma do parágrafo 1 por um Estado Contratante serão consideradas secretas da mesma maneira que informações obtidas sob a legislação interna desse Estado e serão comunicadas apenas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos referidos no parágrafo 1, da execução ou instauração de processos relativos a infrações concernentes a esses impostos, da apreciação de recursos a eles correspondentes, ou da supervisão das atividades precedentes. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações somente para esses fins. Elas poderão revelar as informações em procedimentos públicos nos tribunais ou em decisões judiciais.

3. Em nenhum caso as disposições dos parágrafos 1 e 2 serão interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:

- a) tomar medidas administrativas contrárias às suas leis e práticas administrativas ou às do outro Estado Contratante;
- b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no curso normal de suas práticas administrativas ou na legislação ou no curso normal das práticas administrativas do outro Estado Contratante;
- c) fornecer informações que revelariam qualquer segredo comercial, empresarial, industrial, comercial ou profissional, ou processo comercial, ou informações cuja revelação seria contrária à ordem pública (ordre public).

4. se as informações forem solicitadas por um Estado contratante de acordo com o presente Artigo, o outro Estado Contratante utilizará os meios de que dispõe para obter as informações solicitadas, ainda

que esse outro Estado não necessite de tais informações para seus próprios fins fiscais. A obrigação constante do período precedente está sujeita às limitações do parágrafo 3, mas em nenhum caso tais limitações serão interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar as informações somente porque essas informações não sejam de seu interesse no âmbito interno.

5. Em nenhum caso as disposições do parágrafo 3 serão interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar as informações somente porque tais informações são detidas por um banco, outra instituição financeira, mandatário ou pessoa que atue na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque estão relacionadas com direitos de participação na propriedade de uma pessoa.”

6. Conforme já destacado, trata-se de dispositivo referente à troca de informações. Até bem pouco tempo existia a possibilidade de polêmica jurídica acerca da troca de dados sigilosos. Ocorre que por meio de estudo realizado no Parecer PGFN/CAT/Nº 1000/2010 as dúvidas a respeito do tema foram pacificadas, consagrando-se o entendimento de que o intercâmbio de informações previsto em tratados internacionais é revestido de especificidades. Após densa fundamentação, concluiu o referido Parecer:

“(…).

24. De qualquer forma, não há dissenso, pelo menos relevante, a respeito do entendimento de que o tratado internacional sobre matéria tributária, ao conflitar com disposição de lei interna, afasta, limita ou condiciona a aplicação desta.

25. Em face do acima exposto, conclui-se que não há óbice constitucional à inserção de cláusula de troca de informações fiscais, e que, em caso de conflito, prevalece sobre disposição de lei interna. Assim, os pedidos de informações fiscais, desde que não extrapolem os limites ou restrições por ela estabelecidos, devem ser atendidos pelo

Governo brasileiro, dadas as possíveis conseqüências de violação de tratado internacional, que configura ato ilícito internacional.”

7. No que tange à modificação específica que se pretende introduzir no art. 26 da Convenção, é de se ressaltar que ela amplia o alcance do artigo quanto à troca de informações. A redação vigente englobaria o conteúdo dos parágrafos 1, 2 e 3. Os parágrafos 4 e 5 seriam os acréscimos mais substanciais ao art. 26 que hoje se encontra no ordenamento jurídico.

8. Observadas divergências pontuais nos textos, o cerne do que ora se quer positivar já foi objeto de análise da PGFN/CAT, materializada por intermédio do Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, o qual, em brilhante exposição e articulação de elementos jurídicos, não deixa dúvidas, no sentido da possibilidade de o Brasil assinar acordos internacionais que incluam o texto proposto para o artigo da troca de informações, conforme modelo da OCDE (no caso, art. 26 da Convenção em evidência). O raciocínio desencadeado no Parecer supra identificado não ostenta margens de sombreamento interpretativo. Dispensáveis, assim, comentários adicionais na mesma linha.

9. Ocorre que, posteriormente à edição do Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, ocorreram julgamentos no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF) que nos levou a adotar uma posição mais ortodoxa via o Parecer PGFN/CAT/Nº 1549/2011 e Nota PGFN/CAT/Nº 970/2011, quando sugerimos temperamentos na aplicação Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009. Estamos nos referindo ao julgamento conduzido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, no Recurso Extraordinário nº 389.808/PR (Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento em 15/12/2010, publicação em 10/5/2011), assim ementado:

“SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.”

10. O Informativo nº 613 do STF bem explicita a discussão em foco:

“INFORMATIVO Nº 613; TÍTULO: Quebra de sigilo bancário pela Receita Federal – 1, 2 e 3 (na seqüência); PROCESSO RE - 389808:

O Plenário, por maioria, proveu recurso extraordinário para afastar a possibilidade de a Receita Federal ter acesso direto a dados bancários da empresa recorrente. Na espécie, questionavam-se disposições legais que autorizariam a requisição e a utilização de informações bancárias pela referida entidade, diretamente às instituições financeiras, para instauração e instrução de processo administrativo fiscal (LC 105/2001, regulamentada pelo Decreto 3.724/2001). Inicialmente, salientou-se que a República Federativa do Brasil teria como fundamento a dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, III) e que a vida gregária pressuporia a segurança e a estabilidade, mas não a surpresa. Enfatizou-se, também, figurar no rol das garantias constitucionais a inviolabilidade do sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas (art. 5º, XII), bem como o acesso ao Poder Judiciário visando a afastar lesão ou ameaça de lesão a direito (art. 5º, XXXV). Aduziu-se, em seguida, que a regra seria assegurar a privacidade das correspondências, das comunicações telegráficas, de dados e telefônicas, sendo possível a mitigação por ordem judicial, para fins de investi-

gação criminal ou de instrução processual penal. Observou-se que o motivo seria o de resguardar o cidadão de atos extravagantes que pudessem, de alguma forma, alcançá-lo na dignidade, de modo que o afastamento do sigilo apenas seria permitido mediante ato de órgão equidistante (Estado-juiz). Assinalou-se que idêntica premissa poderia ser assentada relativamente às comissões parlamentares de inquérito, consoante já afirmado pela jurisprudência do STF. RE 389808/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 15.12.2010. (RE-389808).

Asseverou-se que, na situação em apreço, estariam envolvidas questões referentes: 1) à supremacia da Constituição, tendo em conta que ato normativo abstrato autônomo haveria de respeitar o que nela se contém; 2) ao primado do Judiciário, porquanto não se poderia transferir a sua atuação, reservada com exclusividade por cláusula constitucional, a outros órgãos, sejam da Administração federal, estadual ou municipal e 3) à prerrogativa de foro, haja vista que seu detentor somente poderia ter o sigilo afastado ante a atuação fundamentada do órgão judiciário competente. Destacou-se, ademais, que a decretação da quebra do sigilo bancário não poderia converter-se em instrumento de indiscriminada e ordinária devassa da vida financeira das pessoas em geral e que inexistiria embaraço resultante do controle judicial prévio de tais pedidos. Reputou-se, assim, que os dispositivos legais atinentes ao sigilo de dados bancários mereceriam sempre interpretação harmônica com a Constituição. O Min. Marco Aurélio, relator, conferiu à legislação de regência interpretação conforme à Constituição, tendo como conflitante com esta a que implique afastamento do sigilo bancário do cidadão, pessoa natural ou jurídica, sem ordem emanada do Judiciário. RE 389808/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 15.12.2010. (RE-389808).

Vencidos os Ministros Dias Toffoli, Cármen Lúcia, Ayres Britto e Ellen Gracie que, ao reiterar os votos proferidos no julgamento da AC 33 MC/PR (v. Informativo 610), desproviavam o recurso extraordinário. Consignavam que, no caso, não se trataria de quebra de sigilo ou da privacidade, mas sim de transferência de dados sigilosos de um órgão, que tem o dever de sigilo, para outro, o qual deverá manter essa mesma obrigação, sob pena de responsabilização na

hipótese de eventual divulgação desses dados. Indagavam que, se a Receita Federal teria acesso à declaração do patrimônio total de bens dos contribuintes, conjunto maior, qual seria a razão de negá-lo quanto à atividade econômica, à movimentação bancária, que seria um conjunto menor. Concluía, tendo em conta o que previsto no art. 145, § 1º, da CF (‘Art. 145. ... § 1º ..., facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.’), que a lei que normatizara a aludida transferência respeitaria os direitos e garantias fundamentais. RE 389808/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 15.12.2010. (RE-389808).”

11. Oportunamente, destacamos que o STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada no RE 601.314 RG/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 22/10/2009, publicação em 20/11/2009, conforme ementa adiante:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA DE CONTRIBUINTES, PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, DIRETAMENTE AO FISCO, SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL (LEI COMPLEMENTAR 105/2001). POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA LEI 10.174/2001 PARA APURAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DE SUA VIGÊNCIA. RELEVÂNCIA JURÍDICA DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.”

12. Assim sendo, muito embora a robustez dos fundamentos externados no Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, o receio já manifestado no Parecer PGFN/CAT/Nº 1549/2011 e na Nota PGFN/CAT/Nº 970/2011 é o de que os parágrafos que se pretende incluir no art. 26 da Convenção celebrada entre o Brasil e a África do Sul para evitar a dupla tributação e

prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, possam vir a ser judicializados.

13. Em outras palavras, o STF decidiu que o Fisco não poderá ter acesso direto a dados protegidos por sigilo bancário – ao menos até o momento parece ser esse o entendimento da maioria dos Ministros que integram a Corte. Depreende-se, dessa forma, que poderão existir questionamentos judiciais quanto à obrigação de repasse direto de tais dados a outros países (de acordo com o item “i”, alínea “e”, parágrafo 1 do art. 3 da Convenção, a expressão “autoridade competente” no Brasil significa o Ministro de Estado da Fazenda, o Secretário da Receita Federal ou seus representantes autorizados). Nesse contexto, foi que se sugeriu, por medida de cautela, o sobrestamento das alterações em questão até o pronunciamento definitivo do STF a respeito.

14. Assim, face à recente posição adotada pelo STF no julgamento do RE nº 389.808/PR (a partir de consulta na página eletrônica do STF, nota-se que foram opostos Embargos de Declaração pela Fazenda Nacional, ao que consta, ainda pendentes de apreciação – autos conclusos ao Relator em 9/11/2011), sugeriu-se aguardar o pronunciamento da Corte Suprema, seja em sede de alguma das Ações Diretas de Inconstitucionalidade em trâmite ou da Repercussão Geral no RE nº 601.314/SP, anteriormente à assunção de obrigações atinentes no plano internacional.

III

15. Nesse momento, o expediente retorna com o adendo de novos elementos e solicitação da SRFB acerca da sua apreciação. Resumidamente, argumenta:

- a) que a análise empreendida pela PGFN, em torno da obrigação a ser assumida pelo Brasil no plano internacional quanto à Troca de Informações (art. 26 da Convenção em foco) limitou-se à verificação da questão sob o prisma do acesso direto (sem autorização judicial)

a dados bancários, não abordando a possibilidade do acesso indireto (mediante autorização judicial);

b) que a premissa da análise da PGFN deve ser ajustada uma vez que o acesso a dados bancários para fins de intercâmbio de informações entre Administrações Tributárias pode ser direto ou indireto, segundo o padrão do Fórum Global;

c) elenca o parágrafo 4 do art. 26 como fundamentação de que os textos negociados não exigem que o acesso a dados bancários seja por meio direto;

d) traz à baila Comentários Oficiais de interpretação da CM-OCDE, CM-ONU e do Modelo de TIEA da OCDE, os quais declaram a possibilidade de o acesso a dados bancários para fins de intercâmbio de informações ser direto ou indireto;

e) discute o poder vinculante desses Comentários;

f) que a decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 389.808/PR tem apenas efeito inter partes.

16. A seguir, transcreve-se as conclusões da Nota RFB/Suari/Corin nº 51, de 9 de abril de 2012, que bem sintetizam os argumentos ora externados pela SRFB:

“V. Conclusão

21. Tendo em vista o recente posicionamento do STF, que determinou, em um caso concreto, que o acesso a informações bancárias pela RFB poderia dar-se apenas por meio do acesso indireto, a PGFN sugeriu o sobrestamento das negociações de instrumentos internacionais que adotem o novo padrão internacional de intercâmbios de informações por entender que apenas o acesso direto estaria coberto no novo padrão.

22. Considerando a dúvida preliminar levantada pela PGFN, a RFB se posiciona para esclarecer que o acesso a dados bancários para intercâmbio de informações para fins tributários pode ser direto ou indireto, conforme o padrão internacional estabelecido pelo Fórum Global.

23. Ao tornar-se membro do Fórum Global, o Brasil concordou com os princípios adotados naquele foro, que estão refletidos nos Comentários da OCDE e da ONU sobre seus respectivos Modelos de CDT, consoante descrito nos Termos de Referência do Fórum Global. Esses comentários, por sua vez, explicam que o acesso a dados bancários para fins de intercâmbio de informações pode dar-se de forma direta ou indireta.

24. Por fim, vale destacar que o parágrafo 4 do novo art. 26 veiculado no Protocolo à CDT Brasil-África do Sul explicita que a Parte 'utilizará os meios de que dispõe para obter as informações solicitadas', isto é, sem delimitar ou exigir que o acesso a dados bancários para fins de intercâmbio de informações se dê direta (sem autorização judicial) ou indiretamente (mediante autorização judicial).

25. Por esses motivos a RFB acredita que esses esclarecimentos são suficientes para afastar a dúvida jurídica sobre a aplicação do Protocolo firmado, ainda que o STF venha considerar que a RFB não pode ter acesso direto a dados bancários. Em consequência, a RFB agradecerá se a PGFN pudesse reexaminar o assunto à luz dos novos argumentos aqui apresentados, afastando-se afinal qualquer óbice à celebração do novo Protocolo com a atualização dos termos do artigo sobre intercâmbio de informações tributárias.”

IV

17. Preliminarmente, é importante consignar que entendemos e somos sensíveis às preocupações manifestadas pela SRFB no sentido da importância da atualização do art. 26 da Convenção em tela, mormente

no que tange à necessidade de o Brasil se comprometer com o padrão internacional de transparência e intercâmbio de informações. Esse deve ser um dos balizadores da tentativa de respaldo jurídico à alteração pretendida. Também sobre esse aspecto o Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, nos apresenta elementos suficientes de convencimento. De outra banda, também é necessário que compatibilizemos o comprometimento do País na esfera internacional com o entendimento do STF sobre a questão do sigilo bancário e o acesso da RFB a dados dessa natureza.

18. Com efeito, a análise procedida no Parecer PGFN/CAT/Nº 1549/2011 e na Nota PGFN/CAT/Nº 970/2011 partiram do pressuposto de que se tratava apenas de acesso direto a dados bancários sigilosos. E esta análise se deu a partir da leitura e observância dos próprios termos do art. 26 em comento. O parágrafo 4 do mencionado artigo realmente dispõe que “se as informações forem solicitadas por um estado Contratante de acordo com o presente Artigo, o outro Estado Contratante utilizará os meios de que dispõe para obter as informações solicitadas (...)”. Todavia, o Direito não se interpreta em tiras, sendo imprescindível que se visualize o todo de uma norma para que ao final se extraia dela o seu real sentido. Assim é que não se pode deixar de observar que o Parágrafo 5 desse mesmo art. 26 apregoa que “em nenhum caso as disposições do parágrafo 3 serão interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar as informações somente porque tais informações são detidas por um banco, outra instituição financeira, mandatário ou pessoa que atue na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque estão relacionadas com direitos de participação na propriedade de uma pessoa.” (Realçamos).

19. É justamente nesse parágrafo 5 que está o principal motivo do alerta entabulado pela PGFN. É bem verdade que a decisão invocada como substrato ao risco jurídico a que nos referimos foi prolatada em sede de controle difuso, com efeitos entre as partes. Porém, ratifica-se que não se deve desprezar que essa decisão indica uma tendência de posição

da Corte Suprema, ao menos na composição atual do órgão máximo do Judiciário Brasileiro, e que poderá se repetir no julgamento de alguma (ou de todas) as ações em tramitação no STF em âmbito de controle concentrado.

20. Segundo se depreende da argumentação da SRFB, como a decisão do STF invocada pela PGFN tem efeito apenas entre as partes do processo, parece-nos que a intenção é firmar o(s) Protocolo (s), atualizando-se o art. 26, e repassar, de forma direta, os dados protegidos por sigilo bancário, se solicitados forem pelo outro Estado Contratante. Caso o STF venha a proferir decisão com efeito erga omnes em alguma das ações já citadas, a SRFB lançaria mão da interpretação de que o acesso a esses dados, segundo o parágrafo 4 do art. 26 e os Comentários respectivos da OCDE permitem que o Estado Contratante se utilize dos meios de que dispõe para obter as informações solicitadas, o que poderia se dar por acesso indireto (com a intermediação do poder Judiciário).

21. De fato, os efeitos da decisão no Recurso Extraordinário nº 389.808/PR é entre partes. O Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, em profundo estudo concluiu que “ii) possuem força para, com seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade independentemente da época em que prolatados; ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

22. Referido Parecer da PGFN/CRJ (Coordenação-Geral da Representação Judicial) é bastante claro no que concerne aos efeitos das decisões do STF. Tendo como norte a mencionada peça jurídica, verifica-se que a decisão vertida no RE nº 389.808/PR, que foi posterior a 3 de maio de 2007, embora oriunda do Plenário do STF, foi formada em sede de controle difuso de constitucionalidade, não foi seguida de Resolução Senatorial e não foi resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do Código de Processo Civil. Assim sendo, parece-nos que não se trata de precedente dotado dos atributos da definitividade e da objetividade, o que nos leva a concluir que, sob a ótica jurídica, nesse momento, não possui força para, com seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente.

23. Caso se entenda por firmar o Protocolo com a redação prevista para o art. 26, se o STF confirmar a posição exarada no julgamento do RE nº 389.808/PR, quando solicitadas informações protegidas por sigilo bancário, e não possuindo a SRFB acesso direto a elas, há possibilidade de o Brasil argüir o quanto disposto no parágrafo 4 do artigo em tela (com acesso via intermediação do Poder Judiciário). Mas, num cenário também possível juridicamente, o outro (s) Estado (s) Contratante (s) poderá invocar o parágrafo 5 do art. 26, conforme acima reproduzido, no sentido de que o Brasil não poderá se recusar a prestar as informações somente porque elas são detidas por um banco ou outra instituição financeira. Nesta hipótese (de invocação do parágrafo 5 do art. 26), o Brasil poderá lançar mão do argumento de que não está se recusando a fornecer as informações, mas que apenas necessitará aguardar o trâmite previsto para o acesso indireto se consumir, ou seja, o Poder Judiciário autorizar o acesso e o repasse de tais informações pela SRFB ao país demandante.

24. Entende-se que a alteração proposta para o art. 26 em comento constitui importante instrumento voltado à transparência fiscal interna-

cional e ao combate ao ilícito fiscal internacional. Nessa linha já aduziu o Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009:

“(…).

17. Tal decisão nos fortaleceria no cenário internacional, porquanto promove mecanismo seguro de combate ao ilícito fiscal internacional. E dado o inegável vínculo entre lavagem de dinheiro, evasão fiscal, terrorismo e narcotráfico, necessária atitude firme, que nos posicione de modo seguro nesse cenário complexo que se desenha. (…).

64. No que se refere aos tratados que se ocupam de matéria tributária, e que substancializam o Direito Tributário Internacional, o regime de troca de informações, que decorre de consentimento das partes, que não permite invocação de direito interno para não cumprimento de suas cláusulas, bem como concebido em respeito à soberania, possibilita que se enfrente o núcleo de uma suposta economia legítima de tributos, circunscrita aos seguintes assuntos, no inventário de Heleno Tôrres, nomeadamente: - operações com o uso de países com tributação favorecida – os paraísos fiscais (tax havens);- transferência de preços entre pessoas vinculadas (transfer price);- uso indevido de convenções internacionais (treaty shopping ou rule shopping);- transferências de sede social ou administrativa para o exterior;- reorganizações societárias internacionais (fusões, cisões, incorporações); - subcapitalizações de empresas (thin-capitalization); - transferências de ativos para o exterior ou no exterior.

65. A utilização dos paraísos fiscais é comprovada mediante a aferição exata de movimentações bancárias, de ordens de pagamento e de remessas de divisas. O uso dos preços de transferência exige a fiscalização nas transações bancárias e na leitura dessas à luz de registros fiscais.

66. De igual modo, é por cautelosa análise de dados bancários, fiscais e cadastrais que se aferem transferências de sede social ou ad-

ministrativa para o exterior, bem como as reorganizações societárias (exemplificadas acima como as fusões, cisões e incorporações). Não há justificativa de sigilo, enquanto plasmado numa ordem constitucional transcendente, que supere imperativos de ordem pública, e que exige cooperação entre Estados, no sentido de se trocarem informações. O Brasil deve adotar regra de fixação de tratado internacional em matéria tributária que nos determine o encaminhamento de informações, em todas as circunstâncias (exceto as de ordem pública), ainda que detidas por instituição bancária, ou qualquer outro estabelecimento financeiro, ou por mandatário, ou por agente fiduciário, ou por agente do Fisco, não importando se tais informações relacionem-se com direitos de propriedade dos investigados.

67. O enfrentamento de todos esses problemas no plano internacional demanda mecanismo de intercâmbio de informações que se realiza com a relativização de cânones absolutos de sigilo fiscal. A Administração Fiscal do Estado requerido deve providenciar com presteza informações e diligências demandadas pelo Estado requerente. Nesse sentido, requerente e requerido tornam-se pessoa única, como resultado imediato de ato convencional que consagra a convergência de vontades. Não se tem qualquer ameaça à soberania. Pelo contrário, fortalece-se concepção clássica de poder, sob todos os aspectos. É que o desdobramento concreto das referidas cláusulas pactuadas no tratado consiste exatamente no reconhecimento de que os Estados pactuantes mutuamente se investem nas soberanias com as quais negociaram. Tem-se, de modo simbólico, a realização do projeto kantiano de uma paz cosmopolita, universal.

68. Por isso, como conclusão, a inegável necessidade de que abandonemos nossas reservas e restrições para com fragmentos do art. 26 do modelo da OCDE, como razão necessária e suficiente para a inserção definitiva de nossos interesses no contexto de países que intransigentemente combatem o ilícito fiscal.

69. Por conseqüência, vencidas nossas restrições ao modelo convencional, o Brasil poderia permutar informações com outros Estados, ainda que não se tivesse interesse imediato do requerente, no que se

refere à arrecadação e fiscalização de tributos. Isto é, pode-se dizer que a dicção legal no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos (parágrafo único do art. 199 do CTN, na redação da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001), se aplicaria a todos os Estados signatários do pacto, isto é, o Brasil tornaria seu o interesse do Estado requerente.

70. Por fim, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, um acordo internacional, por força de sua natureza e das obrigações que suscita, justificaria processo administrativo fiscal, com conseqüente quebra de sigilo. É que fiscalização realizada em outro Estado seria equivalente à fiscalização realizada no Brasil, com decorrente necessidade de continuidade, mediante confecção de Mandado de Procedimento Fiscal, previsto no art. 2º do Decreto nº 3.724, de 2001.”

25. No sentido de reforçar/corroborar seu raciocínio, a SRFB lança mão dos Comentários Oficiais de interpretação da CM-OCDE, CM-ONU e do Modelo de TIEA da OCDE, os quais declaram a possibilidade de o acesso a dados bancários para fins de intercâmbio de informações ser direto ou indireto. Sobre a natureza jurídica e a relevância interpretativa de tais comentários, não obstante a sua importância no plano doutrinário, é necessário que a eles se dê o devido contorno, eis que, ao que tudo indica, não possuem força jurídica vinculante. Nessa linha aduz a doutrina:

“Muito se tem discutido qual a natureza jurídica e a relevância interpretativa dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE elaborados pelo Comitê de Assuntos Fiscais daquela organização.

Um ponto é inquestionável: tratando-se de textos preparados e elaborados consensualmente por peritos designados pelos governos dos Estados-membros, eles constituem uma séria ‘referência interpretativa’, para usar a expressão do próprio Comitê, referência essa espe-

cialmente importante nos países que não dispõem de mecanismos de consulta vinculante (advanced rulings).

O caráter consensual desses Comentários, não deve, porém, levar (salvo se metaforicamente) a considerá-los ‘acordos multilaterais entre as Administrações dos vários países’, nem tão pouco vinculantes para essas Administrações e muito menos para os Tribunais. A isso se opõe o caráter técnico-opinativo e não dispositivo do documento e sobretudo o princípio da legalidade, avesso a aceitar a força vinculante de texto não elaborado pelos órgãos constitucionais competentes.

Acresce que os referidos Comentários são marcados pelo fato de provirem de organismo ‘tecnocrático’, destituído de imparcialidade, posto que constituído por representantes do Poder Executivo dos vários Estados, sem nenhuma participação de personalidades independentes, designadas pelo Poder Judiciário ou Legislativo ou por associações empresariais (um ‘clube de governos’ como já foi designado). É isto para não falar no papel decisivo das grandes potências econômicas na formação do ‘consenso’.

Sem prejuízo do reconhecimento da qualidade técnica dos Comentários, afigura-se-nos desmesurada a importância que lhe pretende atribuir o próprio Comitê, chegando ao ponto de sugerir que os novos Comentários tenham ‘efeito ambulatorio’, aplicando-se a Convenções celebradas antes de sua elaboração ou revisão. O que já levou algumas vezes a sustentar que o informalismo da revisão dos Comentários conduz, na realidade, a uma revisão disfarçada do próprio Modelo.

O peso interpretativo dos Comentários não pode, pois, ir além do que se reconhece à melhor doutrina.

O valor dos Comentários surge, naturalmente, ainda mais relativizado no que concerne às convenções celebradas por Estados não membros da OCDE.

Também não se lhes pode atribuir o significado de ‘contexto’ para efeitos do art. 31 da Convenção de Viena sobre Direitos dos Tratados, tendo em vista o caráter genérico, paradigmático e, portanto, não vinculante do próprio objeto dos Comentários, que não é um tratado, nem um acordo conexo com o mesmo. Pelas mesmas razões, também não podem ser considerados meio suplementar de interpretação, na modalidade de trabalhos preparatórios, para efeitos do art. 32 da referida Convenção.

Assim, o fato de uma das partes de um tratado não adotar a interpretação dos Comentários não permite à outra parte alegar violação de tratado, ilícita em face do Direito Internacional Público.

Enfim, é interessante assinalar que certas Convenções atribuem, num ou noutro ponto específico, eficácia vinculante aos Comentários através da técnica da remissão por absorção. Assim, por exemplo, no Protocolo à Convenção entre Portugal e os Estados Unidos, itens 7 e 13, as partes obrigam-se a interpretar a expressão ‘rendimento da exploração de navios e aeronaves no tráfego internacional’ e ‘instalação fixa’ de harmonia com os aludidos Comentários.

Nenhuma cláusula desse tipo se encontra nas convenções brasileiras.”¹

V

26. Em conclusão:

26.1. Face às razões já externadas no Parecer PGFN/CAT/Nº 2512/2009, realçadas pela SRFB no presente expediente, parece-nos bem caracterizada a importância da atualização do art. 26 em evidência, principalmente enquanto “instrumento de compromisso com a transparência da legislação tributária e das práticas a ela relacionadas e com a intensificação e ampliação do processo de troca de informações com vistas

1. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 136 e 137.

sobretudo ao combate à fraude e à evasão fiscal, assim como à redução do espaço para as práticas de elisão ou planejamento fiscal agressivo.”²

26.2. Quanto aos riscos jurídicos, a PGFN não pode se furtar ao dever de alertar para a sua existência, como o fizemos em nossas manifestações anteriores sobre o tema. O receio é que o Brasil venha a ser demandado/responsabilizado internacionalmente caso o STF confirme a posição exarada no julgamento do RE nº 389.808/PR, em decisão com efeitos erga omnes. Isto poderá ocorrer caso o outro País Contratante entenda pela arguição do parágrafo 5 do art. 26 da Convenção.

26.3. Por ora, é de se consignar, à luz do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, que a aludida decisão (RE nº 389.808/PR) não se configura como precedente dotado dos atributos da definitividade e da objetividade.

26.4. Os novos argumentos trazidos pela SRFB indicam uma possibilidade de temperamento e de linha de defesa futura, caso necessário, para a questão (no caso de o STF confirmar o julgado em foco), que é a de acesso indireto aos dados (com intermediação do Poder Judiciário), situação não vedada pela nova redação que se pretende conferir ao artigo 26. É posição que, embora não derive de leitura nem de raciocínio direto do texto do art. 26, seja defensável juridicamente, sua adoção, ou não, deve partir de uma análise de conveniência e oportunidade acerca da assunção da referida obrigação, elementos estranhos à competência desse órgão jurídico. É que, nesse cenário devem ser sopesados os interesses do País com a atualização do dispositivo em comento e eventuais riscos futuros ligados à ordem jurídica interna.

27. Ante os elementos expostos, sugere-se o encaminhamento do presente à Secretaria-Executiva, com cópia à SRFB, para conhecimento e adoção das medidas cabíveis.

2. Nesse sentido, ver memorando RFB/Gab nº 345/2011.

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS,
em 11 de julho de 2012.

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS

Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS,
em 13 de julho de 2012.

CLÁUDIA REGINA GUSMÃO CORDEIRO

Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários Substituta

De acordo. À consideração da Sra. Procuradora-Geral da Fazenda Nacional. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 13 de julho de 2012.

FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário

Aprovo. Remeta-se o expediente à SE/MF, com cópia à SRFB, para conhecimento e providências entendidas pertinentes.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em
13 de julho de 2012.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

PARECER

ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA SITUADOS EM DIFERENTES UNIDADES DA FEDERAÇÃO. FATO GERADOR DO IMPOSTO. AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, ART. 13, § 4º, I. CONCEITO DE VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE. NECESSIDADE DE SEREM AGREGADOS. ASPECTOS PECULIARES DA OPERAÇÃO INTERESTADUAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. IMPOSTO PAGO PELO ESTABELECIMENTO REMETENTE. TRANSFERÊNCIA DO ICMS INCIDENTE PARA APROVEITAMENTO NO ESTADO DE DESTINO -- 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 um Centro de Distribuição (CD) sediado no estado do Espírito Santo QUE ao efetuar transferência de mercadorias para o CD localizado na Bahia, efetuou a transferência tomando

como base de cálculo do ICMS, o valor da entrada mais recente de conformidade com o previsto no I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96.

§ 4º. Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente á entrada mais recente da mercadoria.

Para transportar as mercadorias, o estabelecimento capixaba contratou transportadores não inscritos no cadastro de contribuintes do estado do Espírito Santo. Como esses transportadores não podiam emitir o conhecimento de transporte no local onde se deu o início da prestação de serviço de transporte -local onde ocorre o fato gerador do imposto-, o estabelecimento Capixaba fez constar, no corpo da nota fiscal emitida, no campo “valor do frete”, o valor do serviço de transporte, fazendo observar, no campo de informações complementares do documento fiscal, que o documento fiscal emitido substituí o conhecimento de transporte de conformidade com previsto no Convênio ICMS 25/90:

Cláusula segunda Na Prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido poderá ser atribuída:

I - ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural.

§ 1º Nas hipóteses desta Cláusula, o transportador autônomo e a empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado do início da prestação ficam dispensados da emissão de conhecimento de transporte, desde que na emissão da Nota Fiscal que acobertar o transporte da mercadoria sejam indicados, além dos requisitos exigidos, os seguintes dados relativos à prestação do serviço:

1. o preço;

2. a base de cálculo do imposto;
3. a alíquota aplicável;
4. o valor do imposto;
5. identificação do responsável pelo pagamento do imposto.

Em substituição ao procedimento acima, a cláusula terceira do mencionado Convênio prevê o pagamento do imposto devido sobre o serviço de transporte através de documento de arrecadação no estado do início da prestação do serviço de transporte, conforme abaixo demonstrado.

Cláusula terceira Excetuadas as hipóteses previstas nas Cláusulas anteriores, na prestação de serviço de transporte por transportador autônomo ou empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, o pagamento do imposto será efetuado pelo contribuinte antes do início da prestação de serviço.

§ 1º O documento de arrecadação acompanhará o transporte, podendo ser dispensada a emissão de conhecimento de transporte.

§ 2º O documento de arrecadação deverá conter, além dos requisitos exigidos, as seguintes informações, ainda que no verso:

1. o nome da empresa transportadora contratante do serviço, se for o caso;
2. a placa do veículo e a unidade da Federação, no caso de transporte rodoviário, ou outro elemento identificativo, nos demais casos;
3. o preço do serviço, a base de cálculo do imposto e a alíquota aplicável;
4. o número, série e subsérie do documento fiscal que acobertar a operação, ou identificação do bem, quando for o caso;
5. o local de início e final da prestação do serviço, nos casos em que não seja exigido o documento fiscal.

Apesar de existir uma previsão no Convênio para que se fizesse o pagamento do imposto através de documento de arrecadação, - opção essa que eximia o emitente de fazer constar no corpo do documento fiscal o valor do frete -, a consulente, visando a facilitar o processo

operacional, optou por assumir o ônus do pagamento do imposto, fazendo constar no documento fiscal o valor do serviço de transporte, tudo de conformidade com o mencionado Convênio.

Para melhor entendimento do fato relatado, a consultante elaborou o exemplo abaixo:

a) Compra pela filial Capixaba de 100 unidades de uma determinada mercadoria ao preço unitário de R\$1.000,00 cada unidade, totalizando R\$100.000,00

b) A filial Capixaba transferiu para o Centro de Distribuição localizado na Bahia as 100 unidades ao preço unitário de R\$1.000,00 totalizando R\$100.000,00

c) A filial Capixaba contratou uma empresa transportadora para efetuar o serviço de transporte, que não era inscrita no cadastro de contribuintes do ICMS no Estado do Espírito Santo.

d) Levando-se em conta que a transportadora era impedida de emitir o conhecimento de transporte no local do início da prestação do serviço de transporte, por não possuir inscrição naquele estado, a Consultante assumiu o ônus pelo recolhimento do tributo incidente na operação, fazendo constar, no corpo da nota fiscal que acobertou a operação de transferência da mercadoria da filial Capixaba para o Centro de Distribuição baiano, o valor do serviço de transporte e o valor do ICMS incidente sobre essa operação, observando que a nota fiscal substituiu o conhecimento de transporte, de conformidade com as normas do supracitado Convênio.

e) O estabelecimento da consultante sediado na Bahia, registrou o documento fiscal composto de dois valores: um valor referente a transferência da mercadoria R\$100.000,00 e o segundo valor referente ao serviço de transporte de R\$1.000,00, totalizando o documento fiscal R\$101.000,00, sendo destacado o ICMS sobre as duas bases de cálculo. O estabelecimento baiano registrou, em sua escrita fis-

cal, o valor de R\$101.000,00 tomando o crédito fiscal de 12% sobre ambos valores.

Quando da fiscalização do estabelecimento baiano, pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, o auditor fiscal entendeu que a consulente utilizou crédito fiscal de ICMS indevido em operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada.

Vale dizer: de conformidade com o I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96 a saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria

§ 4º. Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente á entrada mais recente da mercadoria.

No entanto, o auditor fiscal entendeu que o estabelecimento baiano só poderia utilizar o crédito fiscal calculado sobre a entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento capixaba - ou seja o equivalente a 12% sobre R\$100.000,00 , desconsiderando o ICMS destacado no documento fiscal sobre o serviço de transporte calculado sobre R\$1.000,00.

Entende a Consulente que, no caso acima apresentado, ocorreram duas operações sujeitas à tributação do ICMS, sendo a primeira, referente a circulação de mercadorias prevista a incidência no Inciso I do Art. 2º da LC 87/96, e, a segunda, operação referente à prestação de serviços de transporte interestadual, cuja incidência é prevista no Inciso II do Art. 2º da LC 87/96.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; Entende, também, a Consulente que, no caso apresentado, ocorreram as duas situações de ocorrência de fato gerador do ICMS, previstas nos incisos I e V do Art. 12 da LC 87/96.

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

Já o fiscal baiano, entendendo que a LC 87/96 só permite o aproveitamento do crédito do ICMS calculado sobre o preço da última entrada ocorrida no estabelecimento remetente, glosou o crédito fiscal incidente sobre o valor do serviço de transporte, desconsiderando a segunda operação existente, que foi o transporte da mercadoria.

Diante disso, indaga:

- 1) Há vícios ou ilegalidades no auto de infração lavrado e nas decisões administrativas subseqüentes?
- 2) Poderia o estabelecimento baiano aproveitar o crédito do ICMS sobre o serviço de transporte mencionado no mesmo documento fiscal pelo qual se deu a transferência da mercadoria?
- 3) Se o estabelecimento da consulente sediado no Espírito Santo tivesse contratado para efetuar o transporte uma transportadora sediada naquele estado e essa transportadora tivesse emitido o conhecimento de transporte, poderia o estabelecimento baiano aproveitar o crédito fiscal destacado no conhecimento de transporte?

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.¹

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;

obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
(...)

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.

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.*

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.²

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.

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

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.

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 os serviços de transporte interestadual e intermunicipal**, e de comunicações, 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 guardassem uniformidade em todo o território nacional. Assim, além de se submeter às normas gerais do Código Tributário Nacional, a legislação ordinária das várias unidades 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, 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, 120/05 122/06 e 138/10.

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 ser erigidas, pela legislação ordinária, em fatos geradores ou hipóteses de incidência do imposto. Todas elas estão previstas na Lei Complementar 87/96, interessando-nos inicialmente a pertinente a **operações relativas à circulação de mercadorias, que têm, 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.**^{3 e 4}

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 empresarial⁵.

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**

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.*

jurídica”, representada pela transferência da posse ou da propriedade da mercadoria.⁶

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.***

Na sua primeira parte, a norma trata da saída que ocorre em virtude de negócio jurídico celebrado entre dois sujeitos, mediante o qual a posse ou a propriedade é transferida de um para outro.

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 mera 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 inteligência é que terminou prevalecendo, tanto que o STF decidiu que:

6. RTJ 58/360.

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 movimentar 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 só 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 **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.⁷

7. *Um dos signatários deste parecer, acerca da sistemática adotada pela legislação positiva para o regime do imposto estadual, frente às opções adotadas em outros países, observa: “Uma outra questão é saber se o princípio da não-cumulatividade resistiria à adoção do regime de destino, dentro do país. Tal regime já existe na União Européia, mas apenas nas operações entre países que adotam o IVA (uma centena aproximadamente). No Brasil o regime de destino também existe, pois o ICMS é cobrado, no Estado, quando da importação das mercadorias e prestação de serviços. Só há duas formas de se adotá-lo. Ou se cobra tudo no destino, transformando-se o imposto num tax on sale” ou sale’s tax”, como nos Estados Unidos, ou se cobra na origem, remetendo-se o valor recolhido para o Estado destinatário, e instaurado, entre os Estados, uma Câmara de Compensações, com a remessa, apenas, do*

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: **transferência da mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, situados em diferentes Estados da Federação: no Espírito Santo, onde se encontra o estabelecimento remetente, e na Bahia, onde está sediado 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, como salientado, para definir a participação de cada Estado no imposto incidente sobre o trecho do ciclo econômico (de impulsionamento da

diferencial para o Estado “importador líquido”, pelo “Estado exportador líquido”. Entre países, a União Européia, que sugeriu o sistema a partir do Tratado de Maastrich, ainda não o adotou. No Brasil, a adoção do regime de destino seria um desastre, visto que não haveria mecanismo suficientemente eficaz para permitir uma justa compensação fiscalizações adequadas se não houver qualquer benefício para o Estado fiscalizador, devendo o Estado destinatário ficar sujeito à boa vontade do Estado de origem, na arrecadação e fiscalização do tributo. Todos os mecanismos sugeridos são vulneráveis, inclusive o de permitir aquela fiscalização do Estado destinatário, nas empresas do Estado de origem, o que levaria a um brutal encarecimento do custo administrativo dos tributos para a empresa que enviasse mercadorias ou prestasse os serviços elencados para outros Estados”. Ives Gandra da Silva Martins, O Princípio Da Não-Cumulatividade, Pesquisas Tributárias, “Dificuldades do princípio não-cumulativo regionalizado”, Nova Série-10, co-edição Centro de Extensão Universitária Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, pg.59/60)

mercadoria da fonte de produção ao consumo), ocorrido dentro de seus respectivos territórios.

De modo geral, em se tratando de operações relativas à circulação de mercadorias, a base de cálculo⁸, isto é, o critério escolhido pelo legislador como apto a mensurar o fato gerador, para o fim de quantificar o tributo, é o valor da operação.

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 impositivo 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.⁹

8. *No dizer de Paulo de Barros Carvalho: “Uma das duas funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo do fato impositivo, 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 fática. 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.”*

9. *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 ou medida elou 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.*

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.

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

E, finalmente, também entra na composição do valor da operação o valor do *frete*, caso o transporte da mercadoria seja feito pelo próprio remetente ou por terceiro, por sua conta e ordem, e seja cobrado em separado.

Em se tratando de saída em decorrência de um negócio jurídico, caso o vendedor tenha se obrigando a entregar a mercadoria no estabelecimento ou domicílio do comprador, o valor da operação há de refletir o negócio jurídico na sua real densidade econômica, ou seja, com inclusão do frete, quer seja o transporte realizado pelo próprio vendedor, quer por terceiro por sua conta e ordem, hipótese em que, na qualidade de tomador do serviço, poderá creditar-se do ICMS incidente sobre ele, desde que a saída da mercadoria seja tributada.

O art. 13, I, da Lei Complementar n. 87/96 estabelece, ainda, que, na saída de mercadoria do estabelecimento, 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 estabelecimento 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.*

No caso da consulta o critério aplicável é o do inciso I, uma vez 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 Espírito Santo, 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 o valor pelo qual o estabeleci-**

mento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência¹⁰ - que no caso da Consulta, decorreu de uma operação mercantil.

Foi esse, efetivamente, o critério que a Consultante praticou, nas operações a que se refere o auto de infração n. 206891.0027/11-0.

Ocorre que, concomitantemente a essa operação caracterizadora da incidência do ICMS, **outra foi praticada, que também é tributada por esse imposto estadual, ou seja, a prestação de serviço de transporte interestadual.**

Com efeito, além das operações relativas à circulação de mercadorias, estabelece o inciso II do art. 155 da CF, que se inclui na competência estadual a **prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal**, ainda que se iniciem no exterior.

Os serviços de transporte local, ou seja, aqueles que se desenvolvem dentro do território de um único município, não são tributados pelo Estado, e sim pelo Município. Dessa forma, só pode ser colhida pelo ICMS a prestação de serviços de transporte que se desenvolva entre municípios ou entre Estados.

Nos termos do art. 146 da CF, cumpre à lei complementar estabelecer as normas gerais contemplando as peculiaridades dessa hipótese de incidência, para que o imposto possa ser instituído de maneira uniforme nas várias unidades da Federação, sobre essas modalidades de transporte.

Nesse sentido, o art. 12 da LC 87/96 estabelece que se considera ocorrido o fato gerador na prestação de serviços intermunicipal ou interestadual:

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.*

- a) no início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de qualquer natureza.(V)
- b) no ato final do transporte iniciado no exterior.(VI)
- c) na utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente (XIII)

Já o art. 11 da LC 87/96 estabelece que se considera-se local da prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual:

- a) onde tenha tido início a prestação
- b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, nos termos da legislação tributária.
- c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese de transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente; e na utilização por contribuinte de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a prestação subsequente.

Para esse aspecto material da hipótese de incidência, a base de cálculo é o preço dos serviços (art. 13, III).

A inclusão das despesas de frete na base de cálculo do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, de longa data – desde o tempo do ICM – tem sido considerada cabível apenas nas operações a título oneroso, na medida em que se configura um componente do custo, refletido no preço e, portanto, no valor da operação.

Sob essa ótica, segundo alguns, nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes Estados da Federação, a base de cálculo, em se tratando de estabelecimento comercial, é aquela constante do art. 13, §4º, I da LC 87/96, não podendo ser debitado o valor do frete, pois o destinatário (estabele-

cimento do mesmo titular) não seria o “comprador” da mercadoria, e sim estabelecimento pertencente à mesma pessoa jurídica que o remetente.

A nota fiscal de transferência deveria, portanto, conter, tão somente, a indicação do valor do frete para controle interno do contribuinte, visando a sua cobrança na posterior operação de venda da mercadoria ao consumidor.

Nesse sentido, julgado do TIT de São Paulo:

FRETE – Indevida inclusão na base de cálculo do ICM para efeito de creditamento por estabelecimento filial paulista, nas transferências promovidas pela matriz situada em outra unidade da Federação. (Proc. DRT 1 5430/81 – Boletim TIT 196)

Também nesse sentido são as decisões do STF:

ICM Transferência de mercadorias para filial em outro Estado. Não deduzidas da base de cálculo, ao ser pago o imposto no Estado de origem, as despesas de frete e seguro, era ilegítimo o crédito fiscal correspondente, junto ao Estado de destino. Recurso Extraordinário 82937/CE Primeira Turma DJ 12/11/76.

ICM – Transferência de mercadorias para filial em outro Estado, no regime do art. 53 par. 2, II do Código Tributário Nacional, alterado pelo ato complementar n. 34/67. Não deduzidas da base de cálculo, as despesas de frete e seguro, era ilegítimo o crédito fiscal correspondente, junto ao Estado de destino. Recurso Extraordinário não conhecido” RE 78168/CE 2ª. Turma DJ 17/5/74.

Mais recentemente, o Tribunal de Justiça de São Paulo, no Processo n. 9133701-65.2004.8.26.0000 decidiu na mesma linha:

Trata-se de embargos à execução fiscal, referente ao suposto creditamento indevido de ICM referente à circulação de mercadoria – cimento – da matriz, situada no Estado de Minas Gerais, para

sua filial em São Paulo. Alega a apelada que houve creditamento a maior, vez que após consulta feita junto ao Chefe de Departamento da Diretoria da Receita Estadual de Minas Gerais, concluiu-se pela possibilidade de incluir na base de cálculo do ICM o valor do frete. Contudo, contrapondo tais argumentos, sustenta a Fazenda Paulista que o que de fato ocorreu não foi a inclusão do frete na base de cálculo do imposto, mas sim, o aumento do valor da mercadoria na praça mineira e o conseqüente recolhimento a menor ao Estado de São Paulo.

Em primeiro lugar, necessário destacar que estamos diante de exceção à regra geral. Isso porque, apenas do ICM (sic) somente incidir quando há transferência de titularidade, ou seja, quando a mercadoria passa de um titular para outro, neste caso – circulação de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes a uma mesma empresa – apesar da inexistência de titularidade, há a incidência tributária.

...

O segundo aspecto que deve ser analisado refere-se à possibilidade de inclusão do frete na base de cálculo do ICM,

Apesar da consulta feita pela contribuinte ao Chefe do Departamento de Legislação da Diretoria da Receita Federal de Minas Gerais, duas considerações devem ser feitas. A primeira é que nenhuma consulta foi feita a um órgão da Receita Estadual Paulista, onde sabidamente recolher-se-ia o ICM,

E a segunda, é que combinando o artigo 2º, inciso III, do Decreto-lei no. 406/68, e 27 do RICM, conclui-se que, nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, a base de cálculo do ICM é a média ponderada dos preços de cada tipo de cimento e embalagem, praticados no segundo mês superior à remessa.

Dessa forma, por não se tratar de operação a título oneroso, não há que se falar na inclusão do frete na base de cálculo do imposto em questão.

Logo, se houve ou não a cobrança de frete, de qualquer maneira, sua inclusão na base de cálculo do ICM seria indevida, de vez que não haveria recebimento ou débito pelo remetente, que era também o receptor das mercadorias.

Ainda que tenha ocorrido um recolhimento a maior no Estado de Minas Gerais, o recolhimento feito a São Paulo foi menor do que o devido, estando a razão com a Fazenda do Estado de São Paulo.

Como se pode constatar, todos esses julgados apreciam questões ligadas ao ICM, e não ao ICMS, onde a situação jurídica apresenta-se inteiramente diferente, pois, **sob esse imposto, a prestação de serviços de transporte interestadual também caracteriza fato gerador.**

Sob a égide do ICMS, o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 740.900 da Relatoria da Ministra Eliana Calmon, a questão mereceu tratamento distinto dos precedentes do tempo do ICM. Veja-se:

...

5. Hipótese que não se confunde com a outra relação tributária mencionada no especial e que decorre da prestação de serviço de transporte interestadual de mercadorias, que, por força do art. 155, II da CF/88 e do art. 2º, II da LC 87/96, constitui fato gerador do ICMS. Trata-se do serviço prestado por empresa transportadora à concessionária pelo transporte de veículos desde a montadora até sua sede ou filial. Tal relação tributária se dá entre o fisco e a transportadora, contribuinte direto do imposto (muito embora o ônus seja transferido para o tomador do serviço, no caso a concessionária) e é autônoma em relação à operação de comercialização dos mesmos veículos, praticada entre a montadora e a concessionária e, posteriormente, entre esta e o consumidor final.

6. Legalidade da inclusão do valor do frete pago pela concessionária na base de cálculo do ICMS incidente sobre a venda do veículo (art. 8º da LC 87/96)

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, no mérito, improvido.

Esse julgado concluiu pela inclusão do valor do frete na base de cálculo do ICMS **nos casos de substituição tributária**, nos termos do Convênio 132/92 Cláusula Terceira §3º.

Veja-se o trecho:

Pois bem, a recorrente é concessionária de veículos e sustenta ser ela quem suporta o ônus do frete do veículo a montadora até sua sede, fazendo-o mediante terceirização do serviço através de empresa transportadora, a qual já paga o ICMS sobre o serviço de transporte destacado na nota fiscal do CTRC (Conhecimento de Transporte), e cujo valor lhe é repassado no custo do serviço. Desta forma, afirma que não é mais devida qualquer parcela a título de ICMS sobre o frete, ora em razão do art. 13, § 1º, II, “b” da LC 87/96, ora do art. 128 do CTN.

Equivoca-se, não obstante.

Como já salientado, há duas hipóteses de incidência de ICMS distintas no ciclo de circulação de mercadoria no qual está envolvida a recorrente: uma em decorrência do serviço de transporte interestadual e, outra, em razão da circulação propriamente dita da mercadoria, decorrente da sua comercialização em regime de substituição tributária para frente. Ambas são devidas, mas por causa de fatos geradores diversos. Na primeira, a recorrente figura como contribuinte indireto do tributo, sendo contribuinte direto a empresa transportadora, e na segunda, é, ao mesmo tempo, substituído tributário e contribuinte direto, sendo contribuinte indireto o consumidor final. Em outras palavras, o frete é, ao mesmo tempo fato gerador do ICMS do serviço de transporte interestadual e componente da base de cálculo do ICMS incidente nas operações subseqüentes da substituição tributária na relação comercial entre o fabricante, o revendedor e o consumidor final.

Veja-se que na segunda hipótese de incidência, a sistemática de cálculo do ICMS para as operações subseqüentes prevê não apenas a inclusão da estimativa dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes (no caso, pela concessionária ao consumidor final), mas também a contabilização do próprio tributo sobre a operação realizada pelo substituto tributário (item “a” do inciso II do art. 8º - Cálculo “por dentro”), e a margem de lucro agregada.

Ainda que na relação comercial entabulada entre o substituto tributário (o fabricante) e o substituído (o revendedor) tenham as partes acordado que o frete fique a cargo do segundo, será devida a inclusão do seu valor na base de cálculo do ICMS incidente sobre a

mercadoria relativamente às operações subseqüentes, e antecipadas para recolhimento pelo substituto tributário no momento da saída do veículo da fábrica, porque assim previu expressamente o art. 8º da LC 87/96.

Nessa hipótese, pode surgir, inclusive, eventual conflito federativo entre os entes tributantes (Estados Federados) a respeito do recolhimento da parcela faltante. Como não foi incluído na base de cálculo pelo fabricante no montante de ICMS recolhido ao Estado onde sediado, a quem caberia o recolhimento: ao Estado onde situada a concessionária ou naquele outro onde realizada a primeira operação pelo substituto tributário?

Entretanto, a solução é dada pelo Convênio ICMS 132/92, em sua Cláusula Terceira, § 3º, havendo previsão expressa de que o imposto deverá ser complementado pelo destinatário, no caso o revendedor. Veja-se o teor da norma:

“Cláusula terceira: A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será:

I – em relação aos veículos saídos, real ou simbolicamente, das montadoras ou de suas concessionárias com destino a outra unidade da Federação, o valor correspondente ao preço de venda a consumidor constante de tabela estabelecida por órgão competente (ou sugerido ao público) ou, na falta desta, a tabela sugerida pelo fabricante, acrescido do valor do frete, do IPI e dos acessórios a que se refere o § 2º da cláusula primeira.

II – em relação às demais situações, o preço máximo ou único de venda utilizado pelo contribuinte substituído, fixado pela autoridade competente, ou, na falta desse preço, o valor da operação praticado pelo substituto, incluídos os valores correspondentes a frete, carroto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao varejista, acrescido do valor resultante da aplicação do percentual de 30% (trinta por cento) de margem de lucro.

(...)

§ 3º - Na impossibilidade de inclusão do valor do frete na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente será efetuado pelo estabelecimento destinatário.”

Assim, conclui-se que o valor do frete sempre deverá ser incluído na base de cálculo do ICMS na substituição tributária em tela, sendo desinfluyente se o transporte é realizado pela própria montadora ou por empresa terceirizada, contratada pelo revendedor.

Na situação descrita na consulta, em que a responsabilidade do recolhimento do imposto também é transferida para o estabelecimento remetente, o mesmo raciocínio é de ser aplicado, embora por outros fundamentos.

Não se pode cogitar de a transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em Estados diferentes se revele uma operação despida de onerosidade, se existe a ocorrência de um segundo fato gerador (prestação de serviço de transporte interestadual) cuja responsabilidade pelo recolhimento do ICMS é transferida ao estabelecimento remetente.

É que, da mesma forma que na situação descrita no julgado supratranscrito, dá-se a ocorrência de **dois fatos geradores autônomos, que devem ser refletidos na nota fiscal que acompanhou a mercadoria e que geraram créditos e débitos em cada um dos estabelecimentos envolvidos.**

O primeiro deles é a saída representada pela transferência interestadual de mercadorias do estabelecimento capixaba para o estabelecimento baiano. Nesse caso, o estabelecimento remetente é o contribuinte direto e a base de cálculo do imposto incidente é regida pela norma do art. 13, § 1º, II, “b”, da LC 87/96 – que inclui o frete relativamente à entrada mais recente.

O segundo, é a prestação de serviços de transporte interestadual, pela transportadora ao estabelecimento remetente. Nesse caso, contribuinte direto é a transportadora, mas a lei transfere a responsabilidade pelo pagamento do tributo ao estabelecimento remetente, consoante o disposto no Convênio 25/90, cuja cláusula 2ª dispõe que:

Cláusula segunda Na prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido poderá ser atribuída:

I - ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se micro empreendedor individual ou produtor rural.

§ 1º Nas hipóteses desta Cláusula, o transportador autônomo e a empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado do início da prestação ficam dispensados da emissão de conhecimento de transporte, desde que na emissão da Nota Fiscal que acobertar o transporte da mercadoria sejam indicados, além dos requisitos exigidos, os seguintes dados relativos à prestação do serviço:

1. o preço;
2. a base de cálculo do imposto;
3. a alíquota aplicável;
4. o valor do imposto;
5. identificação do responsável pelo pagamento do imposto.

Se, a teor do Convênio 25/90, **a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido é atribuída ao remetente da mercadoria**, este efetuará o recolhimento do imposto, **no início da prestação do serviço**, a teor do art. 12, V da LC 87/96, gerando débito em favor do estado do Espírito Santo. Em seguida, creditar-se-á do respectivo valor - já que a saída interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte **é tributada**. E, como a transportadora não pode emitir o conhecimento de transporte por não ter sede no Espírito Santo, o estabelecimento remetente emitirá a nota fiscal, em substituição àquele documento, com os requisitos do Convênio 25/90. Essa nota fiscal acompanhará o transporte da mercadoria até o destino final, com aproveitamento do crédito no estabelecimento de destino, por força do princípio da não-cumulatividade,

segundo o qual todo o imposto incidente sobre o ciclo circulatório deve ser transferido para o consumidor final.

Aliás, o mesmo ocorreria se o imposto incidente sobre o transporte interestadual tivesse sido recolhido pela própria transportadora e suportado pelo estabelecimento remetente, como tomador do serviço.¹¹

É importante destacar que a LC 87/96 em seu art. 11, §3º, II consagra a **autonomia de cada estabelecimento do contribuinte**, inclusive para efeito dos lançamentos de créditos e débitos do imposto, consoante art. 25 do mesmo diploma, com a redação que lhe deu a LC102/00:

Art. 11. (...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter tem-

11. *Em substituição ao procedimento previsto na Clausula 2ª, a cláusula terceira do mencionado Convênio prevê o pagamento do imposto devido sobre o serviço de transporte através de documento de arrecadação emitido pelo próprio transportador no estado do início da prestação do serviço de transporte, antes do início da prestação de serviços, conforme clausula 3ª, do Convênio: **Cláusula terceira** Excetuadas as hipóteses previstas nas Cláusulas anteriores, na prestação de serviço de transporte por transportador autônomo ou empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, o pagamento do imposto será efetuado pelo contribuinte antes do início da prestação de serviço.*

§ 1º O documento de arrecadação acompanhará o transporte, podendo ser dispensada a emissão de conhecimento de transporte.

§ 2º O documento de arrecadação deverá conter, além dos requisitos exigidos, as seguintes informações, ainda que no verso:

- 1. o nome da empresa transportadora contratante do serviço, se for o caso;*
- 2. a placa do veículo e a unidade da Federação, no caso de transporte rodoviário, ou outro elemento identificativo, nos demais casos;*
- 3. o preço do serviço, a base de cálculo do imposto e a alíquota aplicável;*
- 4. o número, série e subsérie do documento fiscal que acobertar a operação, ou identificação do bem, quando for o caso;*
- 5. o local de início e final da prestação do serviço, nos casos em que não seja exigido o documento fiscal.*

porário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - ...

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Art. 25. **Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (...).**
(grifamos)

É mediante essa sistemática de débitos e créditos que se realiza o princípio da não-cumulatividade.

No entanto, entendeu a fiscalização autuante que a base de cálculo do ICMS nas transferências realizadas entre o CD do Espírito Santo e o CD de Minas Gerais, teria que levar em conta exclusivamente o valor da última entrada no estabelecimento remetente (art. 13, §4º, I da LC 87/96).

Note-se que a Administração reconhece a dualidade de fatos geradores, bem como que a Consulente adotou corretamente a base de cálculo prevista no art. 13, §4º, I da LC 87/96, como se vê do Acórdão da 3ª JFJ no, 0049-03/12, no seguinte trecho do voto do relator:

...conforme atesta o recorrente, o valor unitário e a base de cálculo da mercadoria, objeto da transferência, foram devidamente apurados nos termos da lei, sendo o cerne da questão saber se o contribuinte poderia ou não, para efeito de destaque do ICMS, acrescentar à base de cálculo da mercadoria o valor do frete sobre o serviço de transporte das operações de transferências.

Realmente, concordo com o apelante de que se trata de operações de natureza jurídica diversas (sic) entre si, pois uma incidência do imposto se reporta à operação de transferência de mercadoria, com base de cálculo prevista e regulada no citado dispositivo legal, enquanto a outra se refere à prestação de serviço de transporte.

Apesar disso, conclui, contraditoriamente com as premissas adotadas:

Contudo, apesar da natureza jurídica distintas (sic), o fato é que, efetivamente, a base de cálculo do ICMS no documento fiscal foi inflada do valor da operação das mercadorias e do valor da prestação de serviço de transporte, cujo ICMS foi destacado a mais do que o legalmente previsto para a operação, não cabendo a arguição da nulidade do recorrente, por se tratar de uma questão de mérito, na qual devem ser analisadas as repercussões desses fatos geradores.

A obscuridade desse trecho é explicitada logo abaixo, identificando-se a razão do improvimento do recurso da Consulente:

Vislumbro que tanto para a cláusula CIF (Cost Insurance Freight), quanto para a FOB (Free on Board) o destinatário final, dentro de uma operações mercantil normal, salvo as exceções, se credita do ICMS incidente sobre o frete, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto.

No primeiro caso, cláusula CIF, o fato das (sic) despesas de frete e seguro já constarem do preço e, conseqüentemente, da base de cálculo do ICMS, o adquirente irá se apropriar do crédito fiscal do ICMS sobre o frete, sendo que quando existe duplicidade do débito do ICMS sobre o frete, através do documento fiscal da operação e

da prestação do serviço de transporte, o remetente, contratante do serviço também se credita do ICMS sobre o frete, de forma a anular a duplicidade do débito.

Já na segunda hipótese, o destinatário, tomador do serviço, terá o documento fiscal da prestação do serviço emitido em seu nome, constituindo o direito ao respectivo crédito fiscal.

Conforme previsto no parágrafo único do artigo 645 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto no, 6.284/97, então vigente, entende-se por preço FOB aquele em que as despesas de frete e seguro corram por conta do destinatário da mercadoria, ou que sejam pagas antecipadamente pelo remetente e incluídas em destaque, no documento fiscal, integrando o valor da operação, para fins de reembolso, pelo destinatário ao remetente, do valor correspondente. Já o parágrafo único do artigo 646 do RICMS/BA, entende por preço CIF aquele em que sejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro.

Por sua vez, o art. 94, I, "b" do citado RICMS, previa que, tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado por transportador autônomo, nas operações efetuadas a preço FOB (art. 645) poderão ser utilizadas pelo destinatário, como crédito fiscal, tanto o valor do imposto relativo à operação, como o relativo à prestação. Já o artigo 95, I, "b" do RICMS/BA, determinava para a mesma hipótese de operação tributada e transporte efetuado por autônomo, sob cláusula CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal para o estabelecimento remetente, a ser escriturado no Regime de Apuração do ICMS como "Outros Créditos", fazendo-se referência, no campo "Observações" à nota fiscal que o originou. Neste caso, por se tratar de cláusula CIF, na qual, conforme já dito, as despesas de frete e seguro já estão inclusas no preço da mercadoria, e o fato de o remetente ser responsável, também, pela retenção e recolhimento do ICMS sobre o frete, cujo ônus do transporte foi do remetente (CIF), cabe o crédito do ICMS sobre o frete, de forma a anular a duplicidade do débito sobre a prestação de serviço arcado pelo remetente das mercadorias. Contudo, como também já frisado, o destinatário ao se creditar do ICMS destacado no documento fiscal da operação

mercantil, na qual está incluso no preço de venda o valor do frete, também estará se creditando do ICMS sobre o frete.

Feito (sic) essas considerações, no caso concreto, verifica-se que, em suas diversas notas fiscais, às fls. (...) dos autos, inerentes às operações de transferência do estabelecimento situado no Estado do Espírito Santo para o estabelecimento autuado, localizado no estado da Bahia, o próprio contribuinte informou no campo dos dados relativos ao “TRANSPORTADOR”, o código “1”, inerente ao FRETE P/ POR CONTA DO EMITENTE”, o que caracteriza cláusula CIF, inserindo o valor do frete à base de cálculo das mercadorias transferidas, cuja apuração decorreu do valor da entrada mais recente, conforme preceitua o art. 13, §4º, I da LC 87/96, consoante foi comprovado pelos autuantes.(...)

Entretanto, me alinho ao entendimento dos autuantes, à fl.3 do PAF, de que juridicamente falando, as cláusulas CIF ou FOB são inaplicáveis às transferências, pois inexistem as figuras do “vendedor” e do “comprador”, tratando-se da mesma pessoa jurídica que arca com as despesas do frete. Encontrando-se este VALOR nenhuma parcela deve ser adicionada ao mesmo para fins de formação da BASE DE CÁLCULO nas operações de transferência interestadual. Apenas deve ser feita a incorporação do ICMS ao VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE, aplicando-se a respectiva alíquota interestadual (pois o ICMS integra sua própria base de cálculo)”, sob pena de distorcer o previsto na Lei Complementar.

Logo, em que pese tratar-se de operações com natureza jurídica diversas (sic) entre si, por ser a prestação de serviço de transporte um fato secundário vinculado à operação interestadual de transferência de mercadorias, esta sim fato principal da existência da anterior, e sendo a base de cálculo do ICMS restrita á entrada mais recente, para efeito de utilização do crédito fiscal a ser apropriado pelo adquirente, por determinação da norma complementar, não deverá o ICMS sobre o frete ser incluído à base de cálculo e nem sequer creditado, sob pena de contrariar a previsão legal. (...)

A decisão apresenta-se em dissintonia sintonia com os fatos, com a lei complementar e com a legislação ordinária.

Em primeiro lugar, porque, embora, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, haja apenas uma pessoa jurídica, como visto acima, a LC 87/96, em seu art. 11, §3º, II consagra a autonomia de cada estabelecimento, inclusive para efeito dos lançamentos de créditos e débitos do imposto, consoante art. 25 do mesmo diploma.

Se esse conceito de autonomia dos estabelecimentos é relevante para fins de fiscalização e administração do tributo, ele assume particular grande relevância nas transferências interestaduais entre os estabelecimentos do contribuinte situados em diferentes unidades da federação, não só para promover a observância do princípio da não cumulatividade, mas também para assegurar a cada um dos Estados partícipes dessas operações a parte que lhe cabe na arrecadação do tributo até o consumo.

Bem por isso embora, como ressaltado na parte inicial deste parecer, à falta de dois sujeitos protagonizando a transferência jurídica de titularidade da mercadoria, sequer se pudesse cogitar da ocorrência de fato gerador do ICMS, nas transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, se esses estabelecimentos estão situados em diferentes unidades da federação, a incidência se configura, a fim de que cada sujeito ativo receba a parcela do tributo correspondente à etapa circulatória ocorrida em seu território.

Interessante notar que a administração pública - sempre pronta a defender a autonomia dos estabelecimentos do contribuinte, para efeito de considerar ocorrido o fato gerador até mesmo nas transferências internas entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte - venha agora a desconsiderar essa autonomia, relativamente à responsabilidade sobre o frete, como fez a autoridade julgadora, ao sustentar a impossibilidade da utilização das cláusulas CIF e FOB entre estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em diferentes estados da federação e as suas conseqüências jurídicas.

Na verdade, essas siglas CIF e FOB – que fazem parte dos termos internacionais de comércio (INCOTERMS), criados pela Câmara de Comércio Internacional - apenas representam uma forma simplificada de explicitar qual das partes de uma operação é responsável pelo pagamento do frete.

Embora as transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa não se possa falar propriamente de “partes” da operação, na situação da consulta, tendo em conta a autonomia dos estabelecimentos situados no Espírito Santo e na Bahia, resta nítido que **a responsabilidade coube ao estabelecimento remetente**, devendo o imposto incidente ser creditado e transferido ao estabelecimento de destino, para integrar o preço final da mercadoria, no instante da saída para consumo.

Em segundo lugar, em nenhum texto da legislação do ICMS se classifica a operação de transferência interestadual de mercadorias como “principal” e a prestação de serviços de transporte como “acessória”, de forma a autorizar o aproveitamento do crédito na primeira, negando-o na segunda, como pretendeu a autoridade julgadora.

A incidência do imposto respeita a **verdade material**. Se foram praticadas duas operações previstas na lei como fatos geradores do imposto, **ambas devem ser retratadas na documentação fiscal e refletidas na sistemática incumulativa**.

Em terceiro lugar, é certo que a LC87/96, estabeleceu, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, bases de cálculo específicas, conforme previsto nos incisos do §4º, aplicando-se, no caso da consulta, o inciso I “valor da última entrada” da mercadoria no estabelecimento remetente - o que, a teor do que reconhece a autoridade administrativa, foi observado pela Consulente.

No entanto, a norma legal há de ser interpretada com razoabilidade, valendo relembrar a advertência de Carlos Maximiliano¹² de que:

Deve o direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ao impossíveis.

O fato de a norma legal indicar como base de cálculo para esse tipo de operações o valor da última estrada da mercadoria no estabelecimento remetente, **não significa que se deva deixar de levar em conta tanto as peculiaridades da operação de transferência interestadual, como outras circunstâncias, que venham a ocorrer concomitantemente.**

Aliás, a própria autoridade julgadora reconhece isso, ao admitir que:

...deve ser feita a incorporação do ICMS ao VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE, aplicando-se a respectiva alíquota interestadual (pois o ICMS integra sua própria base de cálculo)”, sob pena de distorcer o previsto na Lei Complementar...

Ora, se é assim, ou seja, se, ao valor da entrada mais recente, deve ser incorporado o valor do ICMS à alíquota interestadual, (peculiaridade da operação interestadual), porque o ICMS integra sua própria base de cálculo, também deve ser incorporado o imposto incidente sobre a prestação de serviços de transporte, suportado pelo remetente, para seu aproveitamento no estabelecimento de destino, refletindo-se no preço final.¹³

12. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 10ª edição, Rio de Janeiro, Forense, p.166.

13. *Adverte Sacha Calmon Navarro Coelho que: “É importante notar que tanto o ICMS quanto o IPI não são impostos que devam ser suportados, economicamente, pelo contribuinte de direito (o comerciante ou industrial). São, a rigor, impostos sobre o consumo, não devendo onerar a produção ou o comércio, como alerta Klaus Tipke. Disso resulta que, numa operação entre empresas, cada uma delas pode se livrar, basicamente, através da dedução do imposto anterior, do imposto dela cobrado pela outra e transferir, na etapa de circulação, o ônus do imposto devido ao adquirente, e assim sucessivamente, até o consumidor final. Será justo, se um empresário não conseguir a transferência, por motivo de equidade,*

De outra forma, restará distorcido o previsto na Lei Complementar e na própria Constituição, no que toca ao princípio da não-cumulatividade, descrito no art. 155, II, §2º, I, nos seguintes termos:

§2º 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;** (grifamos)

Com efeito, a prevalecer o entendimento fiscal, o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte, pago pelo estabelecimento capixaba da Consulente, jamais será compensado, tornando-se o imposto cumulativo, ao arpejo da prescrição constitucional, em face da qual não prevalecem disposições em contrário decorrentes da lei ou de atos administrativos.

AIRES FERNANDINO BARRETO¹⁴, fazendo remissão ao pensamento de **MISABEL DERZI**, no que toca ao princípio da não-cumulatividade, observa:

que ele seja beneficiado pela isenção do imposto. É a Billigkeitserlass, como reiteradamente menciona Tipke (cf.op.cit., p.410). Aliás um dos fundamentos mais importantes para a adoção do princípio da não-cumulatividade repousa na neutralidade da concorrência, argumento que sensibiliza a Corte Constitucional alemã (BVerfG). Pela mesma razão, acrescida da necessidade de uma exata compensação de fronteira entre países membros diferentes, a Comunidade Européia adotou o princípio da não-cumulatividade como passo essencial à harmonização do imposto.

Tais tributos não oneram a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, porém a força econômica do consumidor, segundo ensina Herting. Com base nisso, de forma quase universal, como vimos, consagra-se o princípio da não-cumulatividade, inclusive na Constituição brasileira, onde se permite compensar, com o imposto devido, o imposto cobrado nas operações anteriores.” O Princípio Da Não Cumulatividade “O ICMS e o IPI são impostos que somente devem onerar o consumo”, Nova Série-10, co-edição Centro de Extensão Universitária e Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, pg.109.

14. *Pesquisas Tributárias, Nova Série – 10; O Princípio da Não-Cumulatividade, co-edição Centro de Extensão Universitária e Revista dos Tribunais, p.187.*

Como agudamente preleciona a Professora Misabel Derzi, o princípio da não-cumulatividade “não é clausula vaga e imprecisa, pois a Constituição fez opções deliberadas e claras, determinando, de forma ampla, a compensação do tributo devido com o montante cobrado nas operações anteriores – portanto, concedendo créditos financeiros amplos e irrestritos”.

O princípio é claro: toda vez que houver operação tributável incidirá o tributo, produzindo dois efeitos: (i) fazer nascer para o Estado o direito de haver o ICMS, e (ii) fazer nascer para o contribuinte que receber a mercadoria – em cujo preço embute-se o tributo – o respectivo crédito de ICMS.

Este (crédito de ICMS) é um montante que será oferecido para compensação com futuros débitos de ICMS do contribuinte adquirente da mercadoria. Com isso realiza-se a não-cumulatividade que – por determinação constitucional – caracteriza o mecanismo normativo de imposição desse tributo e, por isso mesmo, é determinante na sua interpretação, inclusive pelo legislador ordinário.

Note-se que o direito à compensação está presente, independente da origem dos créditos de ICMS. Em outras palavras: o princípio da não-cumulatividade, verdadeiramente, **não vincula os créditos relativos às etapas anteriores, aos débitos gerados por operações ou prestação de serviços da mesma natureza**, sendo possível utilizar créditos provenientes do imposto pago pela prestação de serviço de transporte interestadual, para pagar parte do imposto incidente sobre a operação relativa à circulação de mercadorias.

Trata-se, portanto de direito incondicional, como sublinha **MISABEL DERZI**:

(...) é incondicional o direito de abatimento do crédito. A Constituição Federal não admite restrições na matéria, que amesquinhem o princípio da não cumulatividade, como, por exemplo, a “idoneidade” da documentação emitida pelo promotor da operação na etapa anterior ou escrituração feita sob certa condição ou prazo (...) É que o imposto que deve incidir na etapa anterior, ensejando o direito

à compensação, não decorre do cumprimento de formalidade, do acerto na emissão de documentos ou do erro da escrituração. O direito à compensação é mandamento constitucional que nasce com a ocorrência dos pressupostos legais do tributo, exigível na operação anterior.¹⁵

Bem por isso, **ROQUE CARRAZZA** ressalta o limitado âmbito da lei complementar, nesse aspecto, em face de o regime desse imposto estar tão detalhado no texto supremo, sendo em concluir que **nem a lei – ordinária ou complementar –, nem os atos da Administração podem cercear esse direito, que só encontra limites no regime do imposto esculpido no texto constitucional:**

... nem mesmo a lei complementar pode criar obstáculos ou, de alguma maneira, inovar na regulação deste direito, que foi exaustivamente disciplinado pelo próprio Texto Magno.

Noutros termos, a lei complementar, ao “disciplinar o regime de compensação do imposto”, não pode interferir no conteúdo e no alcance do princípio da não-cumulatividade do ICMS. Deve, apenas operacionalizar um sistema de escrituração e que, considerado certo lapso de tempo, é registrado, de um lado, o imposto devido e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente.

No mesmo sentido o magistério de Heron Arzua: “Ora, o conteúdo do princípio da não-cumulatividade está posto, rigidamente, na Constituição. A mesma Lei Maior, entretentes, incumbiu à lei complementar tão-só a fixação do mecanismo, do método, da forma pela qual se implementa o regime da compensação (período considerado, soma algébrica de fatos geradores ocorrido em um período, v.g.)”

É útil repisarmos que a eficácia do sistema de compensação de que aqui se cogita independe da edição de lei complementar, cujo alcance (evidentemente adjetivo) não pode interferir nos aspectos substanciais do “direito de abater”. A única condição para que o princípio da

15. *ICMS Misabel Derzi, pag.416, 2009.*

não-cumulatividade irradie efeitos é a ocorrência dos pressupostos constitucionais pertinentes.

Portanto, a lei complementar, na melhor das hipóteses, disciplinará o procedimento de constituição, registro e utilização do crédito do ICMS,

Aprofundando o raciocínio, ela só pode cuidar da forma de execução do regime de compensação. A Constituição não lhe atribuiu a possibilidade de vedar a apropriação de créditos. Voltamos a insistir que as vedações são apenas as referidas no art. 155, § 2º, ii, “a” e “b”, da CF, que a legislação poderá atenuar ou, mesmo, ilidir, nunca ampliar.¹⁶

Assim, ocorrido o fato gerador, o contribuinte faz jus ao direito de compensar, como insiste **ROQUE CARRAZZA**:

... o direito de compensação (em favor do contribuinte) só depende, para nascer, da ocorrência, no mundo fenomênico, de um dos fatos impositivos do ICMS. Aceitar que a lei ou o Fisco é que vão disciplinar o gozo desse direito implica reconhecer, equivocadamente, que o Legislativo ou a Administração Pública podem, a seu critério, estreitar ou, mesmo, esvaziar o princípio da não-cumulatividade do ICMS, que os Estados e o Distrito Federal são obrigados, pela Constituição, a obedecer. Ora, parece-nos evidente que um direito concedido de maneira tão irrestrita pela Carta Constitucional não pode navegar ao agrado da vontade do Legislador ou do Fisco.

Em resumo, o princípio da não-cumulatividade exige venha deduzido, do montante a pagar, todo o ICMS recolhido nas aquisições - inclusive de insumos, produtos intermediários e bens do ativo fixo - efetuados pelo contribuinte. A carga econômica do imposto, longe de onerar o sujeito passivo, deve obrigatoriamente repercutir no pa-

16. *O Princípio da Não Cumulatividade*, Roque Antonio Carrazza, 2009, 14ª ed., pg. 409.

trimônio do consumidor final – e isto sem necessidade da intervenção da Fazenda Pública, ou, mesmo, do Poder Judiciário.¹⁷

É ainda esse autor quem ressalta que o consumidor final tem **direito constitucional subjetivo de ver embutido no preço da mercadoria ou do serviço que adquire, o mesmo montante de ICMS que seria devido, caso tivesse ocorrido uma única operação ou prestação**,¹⁸ o que é assegurado pelo princípio não-cumulativo, que também se presta a prover a partilha da arrecadação entre os Estados que participam do ciclo circulatório:

A “não-cumulatividade” do ICMS, é, como vimos, inalterável seja pelo Legislativo, que não pode afrontar a Constituição, seja pelo Executivo, que deve limitar-se a cumprir as leis (constitucionais). Nem mesmo a lei complementar prevista no art. 155, § 2º, XII, “c, da CF é competente para alterar o alcance da não-cumulatividade. Reafirmamos que, se a lei integrativa reproduz as normas contidas no art. 155, § 2º, I e II, da CF, é inócua; se as amplia ou restringe, inconstitucional. Por esse motivo, é de capital importância extrair destes dispositivos constitucionais todas as conseqüências, mesmo quando elas não transpareçam ao primeiro súbito de vista. Graças ao princípio da não-cumulatividade, a carga econômica do ICMS deve ser repartida entre todos quantos (produtores, industriais, comerciantes, prestadores de serviços etc.) levem, com suas

17. *Ob cit* pg.414.

18. Para Ricardo Lobo Torres “O princípio constitucional da repercussão obrigatória, do qual a não-cumulatividade é um subprincípio, sinaliza no sentido de que a carga econômica do ICMS deve repercutir sobre o contribuinte de fato. Essa translação obrigatória, na observação de Tipke, é que transforma o imposto sobre o valor acrescido em um tributo sobre o consumo, intimamente vinculado às idéias de justiça fiscal e capacidade contributiva; os adeptos da classificação do IVA como imposto sobre o tráfico vão chegar à conclusão de que tem função meramente arrecadatória, afastada das preocupações com a justiça”. (Ricardo Lobo Torres, *O Princípio Da Não-Cumulatividade*, Pesquisas Tributárias, “O princípio da repercussão legal obrigatória”, Nova Série-10, co-edição Centro de Extensão Universitária e Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, pg. 163)

atividades típicas, o bem ou o serviço ao consumidor final. Este tem o direito constitucional subjetivo de ver embutido no preço da mercadoria ou do serviço que adquire o mesmo montante de ICMS que seria devido caso tivesse ocorrido uma única operação ou prestação (e.g. 18% o valor da operação mercantil realizada).¹⁹

No caso presente, a não cumulatividade assegura, portanto, à Consulente, o direito de recuperar, no seu estabelecimento baiano, mediante o aproveitamento do crédito, o imposto que foi suportado por seu estabelecimento capixaba, remetente da mercadoria, relativamente ao imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte, com o que esse custo poderá ser transferido para o preço final da mercadoria.

Nesse sentido, afirma **JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO**:

(...) mediante a aquisição de um bem industrial, comercial ou determinado tipo de serviço, em regra nasce para o empresário o direito à não-cumulatividade tributária, operacionalizada por um crédito fiscal.

Concretizando tal negócio jurídico, corporificado em nota fiscal, o adquirente pode escriturar os respectivos créditos de IPI e ICMS, independente da situação empresarial em que se encontra o fornecedor de bens e serviços.

O que importa considerar é se a transação foi realizada com pessoa inscrita na repartição fiscal (justificada pela exibição da respectiva ficha cadastral) e se existe amparo documental, de conformidade com os princípios norteadores da teoria da aparência.²⁰

Por tudo se verifica que a Consulente não violou o disposto no art. 13, §4º, I da LC 87, segundo o qual, nas transferências interestaduais en-

19. *Ob. cit.*, pg. 418.

20. "A vedação de créditos de ICMS e IPI face à declaração de inidoneidade de outra empresa, *separata da RDT Tributário*, setembro/1992, p.63.

tre estabelecimentos do mesmo contribuinte, a base de cálculo é o valor da entrada mais recente da mercadoria.

A Consulente provou cabalmente que essa norma foi rigorosamente respeitada, ao apresentar todos os documentos comprovadores de que o valor da entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento remetente (Espírito Santo) corresponde perfeitamente àquele praticado quando a mercadoria foi remetida ao estabelecimento baiano, apenas fazendo refletir as peculiaridades da operação interestadual, tais como: a alíquota pertinente a essa modalidade de transferência e o imposto incidente sobre outra operação - a prestação de serviço de transporte da mercadoria entre o Espírito Santo e a Bahia – tendo em vista a ocorrência concomitante de dois fatos geradores.

Como reconhece a própria autoridade administrativa julgadora, a essa base de cálculo estabelecida na lei complementar, hão de ser agregadas as peculiaridades da operação, para que a lei seja devidamente cumprida.

Baseados nessas razões, passamos a responder objetivamente as questões formuladas.

1) Há vícios ou ilegalidades no auto de infração lavrado e nas decisões administrativas subseqüentes?

Sim, uma vez que desconsideraram a verdade material – existência de dois fatos geradores; o princípio da autonomia dos estabelecimentos, cuja observância é imprescindível na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica; e o princípio da não-cumulatividade, que assegura à Consulente o direito de creditar-se, no estabelecimento capixaba, do imposto que suportou, incidente sobre a prestação de serviço de transporte interestadual, e transferir o ônus para o estabelecimento baiano, para sua integração ao preço final da mercadoria.

2) Poderia o estabelecimento baiano aproveitar o crédito do ICMS sobre o serviço de transporte mencionado no mesmo documento fiscal pelo qual se deu a transferência da mercadoria?

Não só poderia, como deveria, em face da legislação, a fim de realizar o princípio da não-cumulatividade, transferindo para o consumidor final todo o ICMS incidente ao longo do processo circulatório.

3) Se o estabelecimento da consulente sediado no Espírito Santo tivesse contratado para efetuar o transporte uma transportadora sediada naquele estado e essa transportadora tivesse emitido o conhecimento de transporte, poderia o estabelecimento baiano aproveitar o crédito fiscal destacado no conhecimento de transporte?

Sim, razão pela qual não se justifica que não possa fazer o mesmo, apenas porque, nos termos do Convênio 25, a Consulente recolheu o tributo, informando o valor do tributo na nota fiscal que acompanhou o transporte da mercadoria, não sendo legítimo considerar que, assim procedendo, tenha ferido o disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96.

É o parecer,
S.M.J.

São Paulo, 16 de julho de 2013.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

FÁTIMA F. RODRIGUES DE SOUZA

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL-HOLANDA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONTRATO DE REEMBOLSO DE CUSTOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. ESTABELECIMENTO PERMANENTE E PAGAMENTO DE ROYALTIES.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0025200-76.2007.4.03.6100/SP
2007.61.00.025200-8/SP

RELATOR : Desembargador Federal MÁRCIO MORAES
APELANTE : PHILIPS MEDICAL SYSTEMS LTDA
ADVOGADO : MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR e
outro
APELADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

RELATÓRIO

O Exmo. Sr. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO: Trata-se de apelação interposta em face de sentença de fls. 251/255 que julgou improcedente o pedido formulado nos autos onde a parte autora pugnava pelo reconhecimento da não incidência de IRRF, PIS, COFINS e CIDE-ROYALTIES sobre os valores remetidos ao exterior e decorrentes do contrato de Reembolso dos Custos de Implantação do *software* do “SAP R/3”, firmado com a Philips Medical Systems Nederland B.V.

Apelou a autora (fls. 264/290), sustentando, em síntese, que é representante brasileira da empresa controladora PHILIPS MEDICAL SYS-

JURISPRUDÊNCIA

TEMS NEDERLAND B.V., sediada na Holanda, a qual, com o objetivo de ratear os custos decorrentes da implantação de sistema de informática denominado “SAP R/3” a ser utilizado por todas as empresas do grupo, firmou contrato de reembolso de custo com a apelante, no qual se estabeleceu que a empresa controladora suportará todo o ônus financeiro da aquisição e implementação do programa e as despesas serão rateadas com as empresas controladas, que procederão ao reembolso da parte que lhes cabe e que por não ter referido pagamento natureza de remuneração ou de prestação de serviço, mas sim de reembolso, não há que se falar em incidência do Imposto de Renda, ou mesmo da contribuição devida ao PIS e à COFINS ou ainda da CIDE em razão do pagamento de *royalties* e, ainda que assim não se entenda, aplicável as disposições constantes do artigo 7º do Tratado firmado entre Brasil e Holanda (Decreto nº 355/91).

Houve contrarrazões (fls. 312/318).

Memoriais da União às fls. 386/409.

É o Relatório.

RUBENS CALIXTO

Juiz Federal Convocado

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0025200-76.2007.4.03.6100/SP

2007.61.00.025200-8/SP

RELATOR : Desembargador Federal MÁRCIO MORAES
APELANTE : PHILIPS MEDICAL SYSTEMS LTDA
ADVOGADO : MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR e
outro
APELADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

VOTO

O Exmo. Sr. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO (Relator): A matéria versada neste *mandamus* diz respeito à controvérsia sobre a natureza dos pagamentos e do contrato firmado entre a impetrante e empresa sediada na Holanda e a legitimidade da tributação dos valores pagos à empresa sediada no exterior.

Sustenta a autora que as remessas de valores à empresa controladora são decorrentes do reembolso que aquela teve com a implantação de sistema de informática, pelo que não poderiam ser tributados porque não estariam caracterizadas as hipóteses de incidência para o pagamento do imposto de renda, do PIS, da COFINS e da CIDE, sendo certo, ademais, que ainda que assim não o fosse deveria ser aplicado o quanto disposto no artigo 7º do Tratado Brasil-Holanda, que visa a evitar a bitributação.

Inicialmente, é de se consignar que em nosso sistema constitucional, tem prevalecido o entendimento de que o tratado e a lei federal gozam da mesma hierarquia normativa, de modo que, ao sabor da teoria dualista, prevalece a norma que for editada posteriormente, seja lei ou tratado.

Neste sentido, o entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento havido na medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 1480/DF, relatada pelo Ministro Celso de Mello:

E M E N T A: - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONVENÇÃO Nº 158/OIT - PROTEÇÃO DO TRABALHADOR CONTRA A DESPEDIDA ARBITRÁRIA OU SEM JUSTA CAUSA - ARGÜIÇÃO DE ILEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DOS ATOS QUE INCORPORARAM ESSA CONVENÇÃO INTERNACIONAL AO DIREITO POSITIVO INTERNO DO BRASIL (DECRETO LE-

GISLATIVO Nº 68/92 E DECRETO Nº 1.855/96) - POSSIBILIDADE DE CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM FACE DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - ALEGADA TRANSGRESSÃO AO ART. 7º, I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E AO ART. 10, I DO ADCT/88 - REGULAMENTAÇÃO NORMATIVA DA PROTEÇÃO CONTRA A DESPEDIDA ARBITRÁRIA OU SEM JUSTA CAUSA, POSTA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR - CONSEQÜENTE IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE TRATADO OU CONVENÇÃO INTERNACIONAL ATUAR COMO SUCEDÂNEO DA LEI COMPLEMENTAR EXIGIDA PELA CONSTITUIÇÃO (CF, ART. 7º, I) - CONSAGRAÇÃO CONSTITUCIONAL DA GARANTIA DE INDENIZAÇÃO COMPENSATÓRIA COMO EXPRESSÃO DA REAÇÃO ESTATAL À DEMISSÃO ARBITRÁRIA DO TRABALHADOR (CF, ART. 7º, I, C/C O ART. 10, I DO ADCT/88) - CONTEÚDO PROGRAMÁTICO DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT, CUJA APLICABILIDADE DEPENDE DA AÇÃO NORMATIVA DO LEGISLADOR INTERNO DE CADA PAÍS - POSSIBILIDADE DE ADEQUAÇÃO DAS DIRETRIZES CONSTANTES DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT ÀS EXIGÊNCIAS FORMAIS E MATERIAIS DO ESTATUTO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO - PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR DEFERIDO, EM PARTE, MEDIANTE INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. PROCEDIMENTO CONSTITUCIONAL DE INCORPORAÇÃO DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. - É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente

da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes. SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em consequência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política. O exercício do treaty-making power, pelo Estado brasileiro - não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) -, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO. - O Poder Judiciário - fundado na supremacia da Constituição da República - dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já incorporados ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência. PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade nor-

mativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (“lex posterior derogat priori”) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes. TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR. - O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio pacta sunt servanda, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público. Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não podem, em consequência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno. LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT, DESDE QUE OBSERVADA A INTERPRETAÇÃO CONFORME FIXADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. - A Convenção nº 158/OIT, além de depender de necessária e ulterior intermediação legislativa para efeito de sua integral aplicabilidade no plano doméstico, configurando, sob tal aspecto, mera proposta de legislação dirigida ao legislador interno, não consagrou, como única consequência derivada da ruptura abusiva ou arbitrária do contrato de trabalho, o dever de os Estados-Partes, como o Brasil, instituírem, em sua legislação nacional, apenas a garantia da reintegração no emprego. Pelo contrário, a Convenção nº 158/OIT expressamente permite a cada Estado-Parte (Artigo 10), que, em função de seu próprio ordenamento positivo interno, opte pela solução normativa que se revelar mais consentânea e compatível com a legislação e a prática nacionais, adotando, em consequência, sempre com estrita observância do estatuto fundamental de

cada País (a Constituição brasileira, no caso), a fórmula da reintegração no emprego e/ou da indenização compensatória. Análise de cada um dos Artigos impugnados da Convenção nº 158/OIT (Artigos 4º a 10).

(STF - ADI-MC 1480/DF - Relator Min. CELSO DE MELLO - DJ 18.05.01, p. 00429)

Destarte, no sistema constitucional brasileiro, não há dúvida da paridade normativa entre tratado e lei federal, sendo incabível a assertiva da superioridade natural dos tratados sobre o ordenamento jurídico interno.

No caso sob exame, todavia, há a específica circunstância de se tratar do confronto de tratado e lei federal em matéria tributária, que ganha outra perspectiva jurídica em face do art. 98 do Código Tributário Nacional que assim dispõe:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

A propósito disso, observa José Francisco Rezek que os tratados, em matéria tributária, prevalecem sobre a legislação interna, visto que estabelecida esta hierarquia em lei complementar (In *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 474-475):

“O dispositivo de lei ordinária que, no Brasil, pretendesse, dentro de certo domínio temático, determinar a prevalência hierárquica do trabalho sobre o direito interno seria irrazoável e ocioso. Sobre o direito interno infralegal - decretos, portarias, instruções - o tratado prima em razão de sua própria estatutura, indiscutidamente não inferior à das leis ordinárias. O avertado dispositivo não poderia, de outro lado, limitar ou condicionar a produção

legislativa de nível igual ao seu próprio: a lei ulterior, hostil ao tratado, sobrepor-se-ia - em razão da norma lex posterior derogat priori - àquela anterior, e não menos ordinária, em que inscrita a insólita pretensão hierarquizante. Já uma lei complementar à Constituição, disciplinando quanto por esta tenha sido entregue ao seu domínio, pode, sem dúvida, vincular a produção legislativa ordinária ao respeito pelos tratados em vigor. Leias o artigo 98 do Código Tributário Nacional... Em tal quadro, a lei ordinária conflitante com tratado preexistente há de sucumbir, mas em razão de outro conflito: o que a contrapõe à lei complementar. Esta não se confunde com a própria carta constitucional, mas subjuga a lei ordinária inscrita em seu âmbito temático”.

Toma-se, pois, por premissa, que lei ordinária não pode sobrepor-se a tratado em vigor, em matéria tributária, em face do previsto no art. 98 do Código Tributário Nacional.

A questão já foi analisada inúmeras vezes pelo E. Supremo Tribunal Federal, sendo oportuna transcrição de trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão, proferido por ocasião do julgamento do RE nº 229.096-0/RS, onde se reafirmou a supremacia dos acordos internacionais em torno de matéria tributária sobre as leis, consignando o Ilustre Ministro que:

“Diante de conceitos tão nítidos e incontestáveis, resulta possível a afirmação de que o referido artigo 98 do CTN, ao proclamar a supremacia dos acordos internacionais, em torno de matéria tributária, sobre a lei, indistintamente, outra coisa não fez senão explicitar a realidade jurídica, seja, o caráter geral e, pois, nacional dos tratados em matéria tributária, assinalando que não expressam eles ato normativo emanado da União, como mera ordem central, mas da União, ordem total e, como tal, endereçadas a todos os brasileiros.”

Neste sentido, outro precedente do Supremo Tribunal Federal:

ICM. CRÉDITO PRESUMIDO DE 80% EM FAVOR DO PRODUTOR DE MACAS, SEGUNDO O CONVENIO ICM 03/80. TRATADO DE MONTEVIDEU: ARTIGO 21. HONORARIO DE ADVOGADO EM MANDADO DE SEGURANÇA. EM SE TRATANDO DE TRATADO DE NATUREZA CONTRATUAL, NÃO HÁ DUVIDA DE QUE SE LHE APLICA O DISPOSTO NO ARTIGO 98 DO C.T.N...

(STF - RE 100105/RS - Rel. Ministro Moreira Alves - DJ 27-04-1984, p. 06260)

Também se manifestando acerca da antinomia entre tratado e norma interna, quando tiver por objeto matéria tributária, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou pela prevalência do tratado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS. OPERAÇÕES DE CÂMBIO RELATIVAS À GUIA DE IMPORTAÇÃO. PROTOCOLO DE PROTEÇÃO COMERCIAL BRASIL-URUGUAI. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Em se tratando de matéria tributária, a superveniência de legislação nacional não revoga disposição contida em tratado internacional contratual, consoante dispõe o art. 98 do CTN.

2. Recurso especial não-provido.

(STJ - Segunda Turma - RESP 228324/RS - Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA - DJ 01.07.2005, p. 458)

No caso específico destes autos o acordo internacional Brasil-Holanda, introduzido em nosso sistema jurídico por meio do Decreto nº 355, de 02.12.1991 tem prevalência sobre as leis tributárias, consoante acima

exposto, não se tendo notícias de ter sido o mesmo denunciado por qualquer das partes.

Pois bem. Estabelecida tal premissa resta analisar a natureza dos repasses, de sorte a verificar se devem os mesmos ser objeto de tributação pelo Brasil e, em sendo o caso, quais os tributos que incidem sobre referidos valores.

Sustenta a autora que o contrato não é de prestação de serviço, mas de mero reembolso de valores despendidos em razão da implantação de sistema de computador, com o que não concorda a União.

Inicialmente cabe analisar a abrangência do Tratado e a questão referente à tributação de empresa estrangeira pelo Brasil.

Consta no artigo 2º de referida Convenção que a mesma se aplica aos impostos sobre a renda estabelecidos por um dos Estados Contratantes, independentemente da maneira pelo qual se efetua a respectiva cobrança, registrando-se, ainda, que no caso do Brasil, se aplica ao Imposto de Renda, excluídos o imposto suplementar de renda e o imposto sobre atividades de menor importância.

O artigo 7º assevera que:

“Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.”

(...)

Já no artigo 5º, define “estabelecimento permanente” como sendo “uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade”.

Neste ponto, vale frisar que, conforme o citado acordo, não basta, para a caracterização do “Estabelecimento Permanente”, que a empresa-mãe seja controladora de pessoa jurídica com domicílio no outro Estado.

É também necessário que esta segunda empresa tenha autonomia (“autoridade”, na dicção da Convenção) para concluir, com habitualidade, contratos em nome da primeira (controladora).

Com efeito, assim rezam os itens 01 e 02 do art. 5º da citada Convenção, a saber.

“Artigo 5º

Para os fins da presente Convenção, a expressão “estabelecimento permanente” designa uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade.

A expressão “estabelecimento permanente” compreende especialmente:

uma sede de direção;

uma sucursal;

um escritórios;

(...)

(...)

Não obstante o disposto nos parágrafos 1 e 2, quando uma pessoa - desde que não seja um agente independente de que trata o parágrafo 7 - agir num Estado Contratante por conta de uma empresa do outro Estado Contratante, e se tiver, e exercer habitualmente, no primeiro Estado Contratante, poderes para celebrar contratos em nome da empresa, considera-se que esta empresa possui estabelecimento permanente naquele Estado primeiramente mencionado relativamente a quaisquer atividades exercidas por aquela pessoa, no interesse da empresa; a menos que tais atividades se limitem àquelas mencionadas no parágrafo 4, as quais, se exercidas por meio de uma instalação fixa de negócios, não transformariam esta instalação fixa de negócios, conforme dispõe aquele parágrafo, num estabelecimento permanente.

(...)

O fato de uma sociedade residente de num Estado Contratante controlar ou ser controlada por sociedade residente no outro Estado Contratante, ou exercer suas atividades naquele outro Estado (quer por meio de um estabelecimento permanente, ou por outro modo) , não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.

(...)

Pode-se concluir, portanto, que uma empresa estrangeira pode ser beneficiada pela não-tributação no Brasil, ainda que seja controladora de outra com domicílio fiscal em nosso território, desde que os fatos geradores da renda estejam sob o alvitre e decisão daquela empresa controladora e não da outra, que ocasionalmente atua como sua mandatária, sem autonomia para concluir contratos e negócios em nome da primeira delas.

No caso dos autos, não restou demonstrada a circunstância de “estabelecimento permanente” da empresa Holandesa, pelo que em se entendendo que os valores repassados à empresa holandesa caracterizam lucro daquela, não podem ser objeto de tributação no Brasil.

A autora defende que o valor remetido à empresa controladora constitui mero reembolso de custos compartilhados, referentes à implantação e operações do novo sistema SAP R/3 desenvolvido pela Empresa holandesa e utilizado pela brasileira, pelo que não pode ser considerado como receita ou sequer renda a autorizar a incidência de IRRF, contribuição ao PIS, COFINS ou CIDE.

Já a União sustenta que o contrato se reveste em verdadeira prestação de serviço pelo que inaplicável as disposições do Tratado em referência uma vez que tais valores não constituem renda da empresa estrangeira, mas sim receita, decorrente de prestação de serviço em território brasileiro, pelo que aqui devem ser tributados de acordo com as nossas leis, configurando, inclusive a situação descrita no § 2º da Lei 10.168/00, que tem o seguinte teor:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

(...)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exte-

JURISPRUDÊNCIA

rior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2o deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

Para a União, os serviços a serem fornecidos pela empresa holandesa configuram “assistência administrativa ou semelhante” uma vez que consistem basicamente em serviços “auxiliares de administração” nas áreas: financeira, de pessoal, de gerência e de segurança de informações, visando otimizar a estrutura dentro do grupo econômico do qual participa.

Equivoca-se a União. O contrato consigna que existem dois tipos de consultores: Consultores funcionais com conhecimento do aplicativo núcleo SAP R/3 e consultores middleware com conhecimento do Desenvolvimento do núcleo SAP R/3. Ou seja: as consultorias, quando feitas, dizem respeito unicamente ao sistema operacional, não havendo qualquer referência à consultoria financeira, de pessoal, de gerência e de segurança de informações.

No entanto, não há como se negar que o contrato se amolda à hipótese de prestação de serviço, já que prevê, também, assistência técnica, consultoria e suporte à empresa brasileira pelo que não se trata de mero reembolso de custos, como quer fazer crer a parte autora.

E, em se tratando de prestação de serviço, os rendimentos auferidos por conta dessas remessas vão necessariamente compor, deduzidas as parcelas legalmente permitidas, o lucro tributável pelo imposto de renda, pelo que aplicável o art. 7º do Tratado.

Aqui, mais uma vez, discorda a União. É que para ela o cálculo do lucro da empresa estrangeira deve ser feito em consonância com a legislação nacional.

Penso que tal raciocínio culmina por macular o *princípio da não-contradição*, segundo o qual, desde a doutrina aristotélica, *uma coisa não pode ser e não-ser ao mesmo tempo*.

Se a Convenção estipulou que os lucros da empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse estado (art. 7), certamente não o fez com o desconhecimento de que este lucro será apurado no respectivo território, segundo as leis locais, como decorrência da sua soberania.

Ademais, a apuração do lucro é procedimento contábil de grande complexidade e apenas se torna viável no território em que a empresa tenha a sua sede.

Na prática fiscal, condicionar a não-tributação dos ganhos isolados à verificação do lucro também no Brasil tornaria insípida a previsão convencional.

É curial que o lucro da empresa holandesa será apurado e tributado na Holanda, segundo as regras locais.

O art. 7º da Convenção dispõe, expressamente, que o *lucro* das empresas dos Estados Contratantes serão tributados somente no Estado em que tiverem domicílio fiscal:

“Artigo 7º

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente lá situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus

lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividade idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. No calculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos de administração assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos do presente acordo, as disposições desses artigos não serão afetadas pelo presente artigo”.

Concluindo, verifica-se que para efeito de apuração do lucro, em respeito às regras convencionais, tais rendimentos devem ser considerados exclusivamente pelas autoridades fiscais da Holanda, onde o prestador de serviço tem sede, sendo inexigível, sob pena de “*reductio ad absurdum*”, que esta apuração aconteça também no Brasil, com autênticos poderes extraterritoriais do Fisco brasileiro.

Desta maneira, é de se reconhecer que as remessas feitas pela Philips Medical Systems Ltda. à Philips Medical Systems Nederland B.V. em razão do contrato objeto da presente ação, enquadram-se no art. 7º do Tratado, uma vez que ali está prevista a forma de tributação dos lucros das empresas nos negócios entre os países signatários.

Por tais razões, também inaplicável as disposições constantes do artigo 21 do Tratado em referência, o qual tem o seguinte teor:

“Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante não tratados nos artigos anteriores da presente Convenção e que provenham de outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado Contratante.”

Isto porque somente os rendimentos cuja natureza não é possível se definir é que poderiam ser tributados com base em tal dispositivo, não sendo este o caso dos autos, porquanto se concluiu que as remessas constituem parcela integrante do lucro da empresa sediada na Holanda.

Também não é o caso de incidência da CIDE sobre supostos *royalties* pagos à empresa situado no exterior.

Sobre isso, diz a Lei nº 10.168/00, em seu artigo 2º:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

(...)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência admi-

nistrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Sustenta a União que a aquisição de *software* se amolda à situação descrita na citada Lei, quando se refere à *pessoa jurídica detentora de licença de uso*”, para fins de incidência da contribuição em tela.

No entanto, não lhe assiste razão.

Na época em que a demanda foi ajuizada, era essa a redação dos dispositivos. Posteriormente, em 2007, a Lei 11.452 acrescentou um parágrafo à Lei 10.168/00 para determinar que:

“§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.”

Assim, a partir da produção de efeitos dessa norma, os contratos de comercialização de *softwares* sem transferência de tecnologia não sofrem tributação pela CIDE, conforme expressa disposição legal.

Esta Turma já decidiu que tal regra tem efeitos retroativos, conforme art. 106, I, do Código Tributário Nacional, porquanto o §1º-A inserido na Lei 10.168/2000 pela Lei 11.452/2007 possui natureza interpretativa (AMS 200561000282454, Relator Juiz Federal Convocado Cláudio Santos, DJF3 CJ2 15/12/2009, p. 112).

Realmente, antes da edição da lei de 2007, havia dúvida sobre a incidência do tributo sobre a aquisição dos programas de computador sem transferência de tecnologia ou sobre os *softwares* de prateleira porque, embora o § 2º do art. 2º da Lei 10.168/00 impusesse a tributação para as pessoas jurídicas que “pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior”, o caput do artigo dizia respeito a contratos com transferência de tecnologia e, por uma interpretação sistemática, poder-se-ia dizer que os *royalties* deveriam ter correlação com contratos desse tipo ou com os contratos mencionados no próprio § 2º, que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

Essa interpretação estava embasada também no Decreto 4.195/02, regulamentador da Lei 10.168/00, já que a distribuição de programas de computador sem transferência de tecnologia não fora enumerada nele como fato gerador do tributo (art. 10).

A lei nova, ao que parece, veio prestigiar essa interpretação sistemática da norma, afirmando que não há tributação sobre os pagamentos feitos pelos direitos de uso de programas de computador que não impliquem em transferência de tecnologia.

Transferência de tecnologia implica em entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia (parágrafo único do art. 11 da Lei 9.609/98).

No caso concreto, o contrato entre as partes tem por objeto a licença de uso de programas de computador sem transferência de tecnologia.

JURISPRUDÊNCIA

Assim, aplica-se ao caso o § 1º-A do art. 2º da Lei 10.168/00.

Ressalto, ademais, que eventual prestação de suporte técnico pela impetrante aos seus clientes, de acordo com o contrato celebrado, faz parte da implementação do objeto do contrato, distribuição de programas de computador, e relaciona-se à operação das cópias de *software* comercializadas. Portanto, não se trata de prestação de serviços técnicos ou assistência administrativa independentes, estas sim hipóteses tributadas pela Lei 10.168/00.

Desta feita, é de se reconhecer não incidir a CIDE sobre os valores transferidos pela autora à empresa estrangeira, em razão do contrato objeto da presente ação.

Assim sendo, a sentença de Primeiro Grau merece reforma para julgar procedente o pedido formulado nos autos para afastar definitivamente a incidência tributária sobre os valores remetidos pela Philips Medical Systems Ltda. à Philips Medical Systems Nederland B.V. em razão do contrato objeto da presente ação, invertendo-se o ônus da sucumbência.

Posto isto, meu voto dá provimento à apelação, nos termos da fundamentação supra.

RUBENS CALIXTO

Juiz Federal Convocado

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0025200-76.2007.4.03.6100/SP
2007.61.00.025200-8/SP

RELATOR : Desembargador Federal MÁRCIO MORAES
APELANTE : PHILIPS MEDICAL SYSTEMS LTDA
ADVOGADO : MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR e
outro
APELADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

EMENTA

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PRIMAZIA DE TRATADO SOBRE LEI FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. ART. 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. TRATADO INTERNACIONAL BRASIL-HOLANDA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONTRATO DE REEMBOLSO DE CUSTOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. ESTABELECIMENTO PERMANENTE E PAGAMENTO DE ROYALTIES NÃO DEMONSTRADO. LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA CONFIGURADO.

1. Em nosso sistema constitucional, tem prevalecido o entendimento de que o tratado e a lei federal gozam da mesma hierarquia normativa, de modo que, ao sabor da teoria dualista, prevalece a norma que for editada posteriormente, seja lei ou tratado. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

2. No caso sob exame, todavia, há a específica circunstância de se tratar do confronto de tratado e lei federal em matéria tributária, que ganha outra perspectiva jurídica em face do art. 98 do Código Tributário Nacional.

3. Lei ordinária não pode sobrepor-se a tratado em vigor, em matéria tributária, em face do previsto no art. 98 do Código Tributário Nacio-

nal. Precedentes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

4. Não basta, para a caracterização do “Estabelecimento Permanente”, que a empresa-mãe seja controladora de pessoa jurídica com domicílio no outro Estado.

5. Uma empresa estrangeira pode ser beneficiada pela não-tributação no Brasil, ainda que seja controladora de outra com domicílio fiscal em nosso território, desde que os fatos geradores da renda estejam sob o alvitre e decisão daquela empresa controladora e não da outra, que ocasionalmente atua como sua mandatária, sem autonomia para concluir contratos e negócios em nome da primeira delas.

6. Os valores repassados à empresa holandesa caracterizam lucro daquela, não podendo ser objeto de tributação no Brasil.

7. Transferência de tecnologia implica em entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia (parágrafo único do art. 11 da Lei 9.609/98).

8. Apelação provida. Sentença reformada. Pedido procedente.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 04 de julho de 2013.

RUBENS CALIXTO

Juiz Federal Convocado

(Ementa publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 26.07.2013, pp. 774/775).

AÇÃO POPULAR CONTRA DECISÃO DO CARF. CABIMENTO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE VÍCIOS.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA PRIMEIRA REGIÃO
APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO N. 0001135-13.2013.4.01.3400/DF

RELATORA : DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO
APELANTE : FERNANDA SORATTO ULIANO RANGEL
ADVOGADO : RENATO CHAGAS RANGEL E OUTRO(A)
APELANTE : MINISTERIO PUBLICO FEDERAL
PROCURADOR : FELIPE FRITZ BRAGA
APELADO : BRASKEM S/A
ADVOGADO : LUIZ PAULO ROMANO
APELADO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : CRISTINA LUISA HEDLER
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 8A VARA - DF

EMENTA

CONSTITUCIONAL, ADMINISTRATIVO, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO POPULAR COMO INSTRUMENTO

TO DE CONTROLE JUDICIAL DE DECISÃO ADMINISTRATIVA. CABIMENTO EM TESE. INAFSTABILIDADE DA TUTELA JURISDICIONAL (CF, ART. 5º, XXXV). ILEGALIDADE NÃO DEMONSTRADA.

Cabível, tem tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade, bem como observado o prazo prescricional quinquenal previsto no art. 21 da Lei 4.717/1965 — primazia do princípio constitucional da inafastabilidade da tutela jurisdicional, insculpido no inciso XXXV do art. 5º da CF/1988.

A ausência de demonstração de ilegalidade do objeto ou de outro vício do ato administrativo questionado inviabiliza a utilização da via da ação popular.

Apelações da autora e do Ministério Público Federal e remessa oficial a que se nega provimento.

ACÓRDÃO

Decide a Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, negar provimento às apelações e à remessa oficial, nos termos do voto da relatora.

Brasília/DF, 26 de julho de 2013.

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Relatora

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO (RELATORA):

Estes recursos de apelação foram interpostos por FERNANDA SORRATTO ULIANO RANGEL e pelo MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL à sentença que, por inadequação da via eleita, indeferiu a petição inicial de ação popular promovida pela primeira apelante, com o objetivo de anular o acórdão administrativo proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nos autos do Processo Administrativo Fiscal 13502.000918/2006-43.

O magistrado *a quo* assentou que *o ato administrativo só pode ser objeto de ação popular quando resultado de erro manifesto ou nitidamente teratológico, carente de fundamentação ou divorciado da ordem jurídica como um todo*. Assim, segundo a motivação adotada na sentença, *as decisões administrativas decorrentes de interpretação razoável dada às normas aplicáveis ao caso concreto não estão alcançadas pelo vício de ilegalidade, pois a ordem jurídica não proíbe o aplicador da lei de harmonizar-se com outros valores que regem a administração pública*.

Com esse entendimento, o magistrado de 1º grau afastou a alegada dissonância entre a fundamentação utilizada no acórdão administrativo e a norma legal e ressaltou que a *simples discordância de interpretação quanto ao alcance de determinada norma jurídica não configura ilegalidade a ser sanada na via da ação popular*.

A primeira apelante defende, inicialmente, ser possível o ajuizamento de ações populares para questionar judicialmente a decisão de mérito de processo administrativo federal, nos termos do Parecer 1.087/2004 da própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

No mais, alega, no essencial: a) ser patente a ilegalidade do ato administrativo questionado, uma vez que fundado em argumentação ilegal que tornou possível indevida alforria fiscal; b) ser cabível a ação popular contra atos ilegais quanto ao respectivo objeto, como ocorre no caso concreto, bem como ser possível a revisão judicial de decisões administrativas ilegais; c) que o princípio constitucional que prevê o acesso à jurisdição é assegurado a todos, sem distinção, de modo que somente no âmbito jurisdicional se pode falar em definitividade e coisa julgada,

haja vista que as decisões administrativas são sempre passíveis de controle judicial; d) que se encontram demonstrados os requisitos exigidos para o processamento da ação popular, principalmente a prolação de decisão administrativa com motivação contrária à lei.

Aduz, ademais, que, por força da regra contida no art. 26-A do Decreto 70.235/1972, na redação dada pela Lei 11.941/2009, fica vedado aos órgãos de julgamento, no âmbito do processo administrativo fiscal, afastar a aplicação ou deixar de observar a lei, sob o fundamento de inconstitucionalidade, e que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, o que afastaria a possibilidade de discricionariedade nas decisões do conselho administrativo de recursos fiscais. Pede, ao final, o provimento de seu apelo, a fim de que, reformada a sentença, se dê prosseguimento à demanda popular.

O Ministério Público Federal, por sua vez, sustenta que a definitividade das decisões administrativas, diversamente do que ocorre com as decisões judiciais, corresponde à mera preclusão interna na própria esfera administrativa, ou seja, não impede eventual revisão no âmbito judicial, principalmente em face do princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional estabelecido no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal.

Defende, ademais, que não caberia à Fazenda Nacional ingressar em juízo para pleitear a revisão de decisão administrativa a ela desfavorável — embora tal possibilidade seja amplamente aceita e assegurada ao particular que se encontra na mesma situação —, sob pena de se admitir o litígio da Fazenda Nacional com órgão integrante de sua própria estrutura, fato que retiraria a necessidade de existência desse órgão ou geraria instabilidade e insegurança à atuação administrativa.

Nesse contexto, conclui que, ante a mutabilidade das decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF pelo Poder Judiciário, e a impossibilidade de a Fazenda Pública ingressar em juízo para essa finalidade, deve-se admitir o cabimento da ação popular como instrumento para a tutela do patrimônio público em matéria

tributária e, por conseguinte, para a revisão de decisões administrativas tributárias com potencialidade de causar dano ao erário.

Argumenta, por fim, que a ação popular seria um instrumento legítimo para controle da legalidade de tais decisões administrativas e que, no caso em apreço, houve comprovação de que a decisão da CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao afastar a cumulação das multas isolada e de ofício, transbordou os limites da legalidade, fato que ensejaria a reforma da sentença e o processamento da ação popular.

É o relatório.

VOTO

A EXMA. SRA. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO (RELATORA):

Trata-se de ação popular promovida com o objetivo de anular acórdão proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por suposta prática de ato lesivo ao patrimônio público, decorrente da adoção de tese ilegal favorável à contribuinte BRASKEM S/A, que impedira a cobrança cumulada da multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996 (na redação anterior à vigência da Lei 11.488/2007), com a multa isolada estabelecida no § 1º, IV, do mesmo artigo.

O art. 1º da Lei 4.717/195 prevê que *qualquer cidadão será parte legítima para pleitear a anulação ou a declaração de nulidade de atos lesivos ao patrimônio da União*. O art. 2º, da mesma lei, dispõe que são nulos os atos lesivos ao patrimônio, nos casos de incompetência, vício de forma, ilegalidade do objeto, inexistência dos motivos ou desvio de finalidade. Por sua vez, o parágrafo único desse artigo, em sua letra c, define que a

ilegalidade do objeto ocorre *quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo*.

Tendo presente que a Constituição Federal de 1988 estabelece em seu artigo 5º, XXXV, *que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*, reputo cabível, **em tese**, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa — que alcança a decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais —, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade, bem como observado o prazo prescricional quinquenal previsto no art. 21 da Lei 4.717/1965.

Não compartilho, portanto, da tese que defende, **de forma irrestrita**, a imutabilidade e a definitividade das decisões administrativas emanadas dos órgãos fazendários, quando favoráveis ao contribuinte. Nem mesmo as decisões judiciais já transitadas em julgado se podem dizer *imutáveis* ou *definitivas*, até que transcorrido o prazo legal para a propositura de ação rescisória, quando presentes as situações excepcionais e extraordinárias taxativamente estabelecidas no ordenamento legal. Esse entendimento, segundo penso, não contraria os princípios da segurança jurídica e da estabilidade da atuação administrativa, mas, ao contrário, prestigia valores de igual dimensão, necessários para resguardar o respeito à legalidade e ao devido processo legal, que devem permear as decisões administrativas e judiciais.

Assentada a premissa relativamente ao cabimento, em tese, da ação popular, passo ao exame do caso concreto, em especial quanto ao preenchimento dos requisitos exigidos pela Lei 4.717/1965 para o processamento do feito.

Alega-se, no essencial, que o acórdão prolatado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seria lesivo ao patrimônio público, por haver cancelado, **em contrariedade à disposição legal**, a cobrança da multa isolada cobrada concomitantemente à multa de ofício, ambas aplicadas com base no art. 44 da Lei 9.430/1996, que, à época dos fatos, no que interessa, assim dispunha:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;
IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado

prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(sem grifos no original).

A questão de fundo submetida à apreciação do órgão fazendário por meio de recurso interposto pelo contribuinte questionava a cobrança da multa isolada, à alíquota de 50% — motivada pela ausência de recolhimento das estimativas mensais de lucro, verificada após o término do ano-calendário — concomitantemente à multa de ofício, no percentual de 75%, imposta pelo não recolhimento da CSLL, no momento da apuração anual, relativamente aos exercícios fiscalizados.

O entendimento adotado para afastar a cobrança da multa isolada está resumido nos seguintes trechos do voto proferido na Quinta Câmara do Conselho de Contribuintes (fls. 55-57):

Analisando a regra sancionatória podemos dizer que conjugando o caput do art. 44 com o inciso IV de seu § 1º, podemos afirmar que a multa somente pode ser cobrada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, vale dizer que deve haver uma obrigatoriedade do recolhimento de tributo ou contribuição, seja em forma definitiva seja como antecipação.

No caso do recolhimento por estimativa previsto no art. 2º da Lei 9.430/96, para suspender ou reduzir o valor dos pagamentos a empresa deverá demonstrar através de balanços ou balancetes que o valor acumulado já excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, conforme preceitua o artigo 35 da Lei 8.981, que, na letra 'b' de seu § 1º, diz que os balanços ou balancetes somente produzirão efeito para a determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer no ano calendário. Tal previsão indica que tais obrigações acessórias têm

caráter precário, ou seja, servirão para comprovar o correto cumprimento da regra da estimativa no curso do ano calendário, após esse haverá prevalência do balanço anual.

Do expostos (sic) podemos concluir que há aparente conflito entre parte da norma sancionatória, inciso IV do § 4º do artigo 44 da Lei 9.430/96, com o caput do artigo, já que o caput prevê multa para a totalidade ou diferença de imposto, enquanto que o inciso IV prevê multa ainda que seja apurado prejuízo fiscal no ano calendário.

[...]

De fato, como já dissemos, a aplicação da multa após o levantamento do balanço e a apuração do resultado anual para fins fiscais, que pode ser prejuízo, lucro zero ou lucro positivo, deve ser aplicada com razoabilidade, pois a dúvida está patente quanto à base de cálculo da multa. A base da penalidade seria o valor das antecipações não recolhidas ou seria o valor do imposto apurado pelo lucro real anual? Se o contribuinte apurou um prejuízo anual, a falta dos balanços ou balancetes que deveriam ter sido feitos e transcritos nos diários, que, como já dissemos, têm vida efêmera, podem ser motivo para a aplicação da multa?

Não há nenhuma dúvida de que o legislador elegeu como base de cálculo da penalidade o valor do tributo, que pode ser entendido durante o ano como o das antecipações e, após o levantamento do lucro real anual o valor do tributo sobre ele calculado (art. 44 da Lei 9.430/96).

Patente as dúvidas, pode e deve o legislador aplicar o art. 112 do CTN de modo a adaptar a exigência da penalidade ao objetivo do legislador, ou seja, proteger o sistema de bases correntes com recolhimentos durante o período de formação da base tributável anual.

[...]

Ora se durante o ano calendário o crédito é o valor do tributo calculado sobre o lucro estimado, sobre ele nesse período pode ser calculada a sanção, após o evento do balanço anual com a apuração do lucro real do ano, o crédito deixa de ser aquele com base no lucro estimado e passa a

ser aquele com base no lucro real efetivo, somente sobre esse, se houver é que poderá ser exigido impostos, logo esse é o limite para a aplicação da multa.

A essa decisão, foi interposto recurso especial dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual foi desprovido, por maioria. Colho do voto condutor, o seguinte excerto:

No entendimento consolidado neste Colegiado, não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança do imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

O que não pode ser acatado, na visão do CARF, é a cobrança de multa sobre duas bases implicando a duplicidade da punição. Foi exatamente o que ocorreu no presente caso. A fiscalização formalizou exigência do IRPJ apurado no ajuste do ano-calendário de 2000, imputando corretamente multa de ofício e juros de mora sobre esse valor. Aqui, não há mácula a ser imputada ao procedimento fiscal.

Entretanto, o fisco exige também a multa de ofício isolada sobre as estimativas que não foram recolhidas. Admitindo-se tal prática, estar-se-ia admitindo que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores superiores aos das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Deve se ressaltar que a orientação adotada no acórdão questionado está em harmonia com outros precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o mesmo tema, consoante as seguintes ementas:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Exercício: 2000
Ementa: MULTA DE OFÍCIO ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO — PAGAMENTO POR ESTIMATIVA — CONCOMITÂNCIA

— Encenado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece o quantum do tributo efetivamente devido apurado no ajuste. A exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício configura dupla incidência de penalidade sobre uma mesma infração.

(Acórdão CSRF 1803-00255, sessão de 19/12/2009).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2000, 31/12/2001, 31/12/2002, 31/12/2003.

AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (Súmula CARF nº 1).

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual. Recurso Voluntário Provido em Parte. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

(Acórdão CSRF 1402-000.532, sessão de 1º/4/2011).

Não obstante, diversamente do que sustentado na petição inicial e nos recursos de apelação interpostos, a matéria de fundo tratada no referido acórdão relativamente às multas estabelecidas no art. 44 da Lei 9.430/1993, **não deriva de disposição literal**, mas, ao contrário, admite

margem para interpretações divergentes, favoráveis, ou não, ao contribuinte.

Nesse diapasão, a título de exemplo, trago à colação as seguintes ementas tiradas de recentes processos judiciais julgados sobre o tema:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTAS. ART. 44 DA LEI 9.430/96 COM REDAÇÃO DADA PELA LEI 1.488/07. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. A multa do inciso I mostrava-se aplicável nos casos de “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”.

2. Por sua vez, a multa do inciso II é exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: “a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)”

3. Da interpretação sistemática dos dispositivos chega-se a conclusão de que apenas se não for o caso de aplicação da multa prevista no inciso I poderá ser empregada a do inciso II.

4. A rigor, portanto, as hipóteses do inciso II, “a” e “b” não trazem novas hipóteses de cabimento de multa, mas tão-somente formas de exigibilidade isolada das multas do inciso I, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

5. Em outras palavras, as chamadas “multas isoladas” apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), pois, em verdade, são todas elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

6. Essa interpretação decorre da própria lógica do sistema que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. Com efeito, a infração a que se pretende acoimar com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) resta completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta. Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

7. Agravo de instrumento provido.

(TRF4ª, AG 50055828720134040000, rel. desembargador federal Jorge Antonio Maurique, DJE de 21/6/2013).

TRIBUTÁRIO. NULIDADE DE LANÇAMENTO. IMPOSIÇÃO DE MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI Nº 9.430/96. INCLUSÃO DO DÉBITO NO PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941/2009. IMPOSSIBILIDADE.

- A regra geral para a apuração do lucro real é a trimestral, todavia, a legislação fiscal admite que sejam apurados dados anualmente, desde que se proceda a recolhimentos mês a mês, tomando como base de cálculo estimativas mensais. Ao final do ano as respectivas antecipações podem ser deduzidas do montante a pagar devidamente apurado com base no lucro real em 31 de dezembro. Inteligência do art. 2º, parágrafos 3º e 4º, IV, da Lei nº 9.430/96.

- O recolhimento de tributo devido a ser apurado no final de cada exercício e a realização dos pagamentos mensais, antecipados por estima-

JURISPRUDÊNCIA

tiva, são obrigações distintas com penalizações específicas, em caso de descumprimento, em observância ao art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96. Incabível a nulidade do lançamento tributário que impôs concomitantemente multa de ofício e isolada.

- O parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009, nos termos do seu art. 2º, abrange as dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008. Por sua vez, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2009 e a Instrução Normativa SRF nº 1.049, de 30 de junho de 2010, que revogou a Instrução Normativa RFB nº 968/2009, reproduziram o mesmo comando com relação ao referido limite temporal. In casu, tendo o débito relativo às multas em comento sido apurado através de autos de infração datados de 13.11.2009, com vencimento posterior a tal data, não há como se reconhecer a possibilidade de inclusão no parcelamento em tela. Pedido alternativo rechaçado.

- Apelação desprovida.

(TRF5ª, AC 00057124720114058200, desembargador federal Francisco Wildo, DJE de 5/7/2012).

O fato de haver divergência quanto à interpretação da regra contida no art. 44 da Lei 9.430/1996 — a qual, reitera-se, não é literal como defende a autora popular —, combinado com a adoção de fundamentação bastante razoável acerca do alcance da norma legal, inclusive por meio de referência a outros julgados do órgão superior administrativo, afasta a ilegalidade da decisão administrativa, que poderia ensejar eventual revisão judicial por meio do instrumento da ação popular.

Como bem ressaltado pelo magistrado de 1º grau, *o eventual desacerto do pronunciamento ora atacado é, no máximo, resultado da prevalência de uma tese jurídica sobre outra, mas não de uma ilegalidade.*

Assim, ante a ausência de demonstração da ilegalidade do objeto, ou de outro vício no acórdão administrativo, passível de impugnação na via da ação popular, nego provimento às apelações e à remessa oficial, para manter a sentença.

É como voto.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª. REGIÃO
SECRETARIA JUDICIÁRIA
SECRETARIA JUDICIÁRIA

20ª Sessão Ordinária do(a) OITAVA TURMA

Pauta de: 26/07/2013 Julgado em : 26/07/2013 ApReeNec 0001135-13.2013.4.01.3400/DF

Relatora: Exma. Sra. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO

Revisor: Exmo (a). Sr(a).

Presidente da Sessão: Exmo(a). Sr(a). DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO

Proc. Reg. da República: Exmo(a). Sr(a).Dr(a). RONALDO MEIRA DE VASCONCELLOS ALBO

Secretário(a): JESUS NARVAEZ DA SILVA

APELANTE: FERNANDA SORATTO ULIANO RANGEL
ADV :RENATO CHAGAS RANGEL E OUTRO(A)
APELANTE: MINISTERIO PUBLICO FEDERAL

JURISPRUDÊNCIA

PROCUR : FELIPE FRITZ BRAGA

APELADO : BRASKEM S/A

ADV : LUIZ PAULO ROMANO

APELADO : FAZENDA NACIONAL

PROCUR : CRISTINA LUISA HEDLER

REMTE : JUIZO FEDERAL DA 8A VARA - DF

Nº de Origem: 11351320134013400 Vara: 8

Justiça de Origem: JUSTIÇA FEDERAL Estado/Com.: DF

Sustentação Oral

Sustentação oral: Luiz Paulo Romano.

Certidão

Certifico que a(o) egrégia (o) OITAVA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe , em Sessão realizada nesta data , proferiu a seguinte decisão:

A Turma, à unanimidade, negou provimento às apelações da Autora e do Ministério Público Federal e negou provimento à remessa oficial, nos termos do voto da Relatora.

Participaram do Julgamento os Exmos. Srs. DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA e JUIZ FEDERAL CLODOMIR SEBASTIÃO REIS (CONV.). Ausente, justificadamente, por motivo de licença, o Exmo. Sr. DESEMBARGADOR FEDERAL LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA.

Brasília, 26 de julho de 2013.

JESUS NARVAEZ DA SILVA

Secretário(a)

(Ementa publicada no eDJF1 nº 148/2013, disponibilização 01.08.2013, publicação 02.08.2013, p. 373).

CONTRATO DE FRANQUIA EMPRESARIAL. EXIGÊNCIA DO ISS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Voto nº 20446

Apelação nº 0337539-78.2010.8.26.0000

Comarca de São Paulo/SP

Recorrente: Juízo “ex officio”

Apelante: Prefeitura Municipal de São Paulo

Apelada: Central Development Services Ltda. EPP

AÇÃO DECLARATÓRIA ISS Exercícios de 2007 e seguintes Município de São Paulo Franquia Tributação com base no item 17.08 da lista trazida pela LC nº 116/03 Descabimento Atividade que não envolve efetiva prestação de serviços Afronta ao artigo 156-III da CF Inconstitucionalidade já declarada pelo C. Órgão Especial deste E. TJSP em caso análogo Emprego do artigo 481, parágrafo único, do CPC Acerto na procedência do pleito inaugural Sentença mantida Recurso oficial e apelo da municipalidade desprovidos.

Cuida-se de apelação contra a r. sentença de fls. 325/330, a qual, interpondo recurso oficial, julgou procedente esta ação declaratória e impôs as verbas sucumbenciais à municipalidade, que busca, nesta sede, a reforma do julgado, forte na constitucionalidade do ISS exigido na atividade de franquia realizada pela autora nos exercícios de 2007 e seguintes, com arrimo no item 17.08 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 e repetida pela legislação local (fls. 361/367).

Recurso tempestivo, isento de preparo, respondido (fls. 393/405) e remetido a este E. Tribunal. É o relatório, adotado, no mais, o da respeitável sentença.

Sem razão as insurgências.

Assim é, porque, tal como se disse na inicial e nas contrarrazões, a franquia é um contrato de natureza híbrida e complexa, fundamentalmente uma cessão de direito de uso de marca ou patente e, portanto, não se caracteriza exatamente como efetiva prestação de serviços, descabendo alterar a definição e o alcance de seu conceito, à luz do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, veja-se que o artigo 2º da Lei nº 8.955/94 define o contrato de franquia da seguinte maneira:

“Franquia empresarial é o sistema pelo qual o franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços, e eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.”

Ainda, o Professor Aires F. Barreto leciona em sua obra “ISS Não incidência sobre Franquia” (Rev. Direito Tributário, Malheiros Editores, vol. nº 64, págs. 216/221) que o conceito constitucional de serviços tributários somente abrange:

“a) as obrigações de fazer e nenhuma outra; b) os serviços submetidos ao regime de direito privado não incluindo, portanto, o serviço público (porque este, além de sujeito ao regime de direito público, é imune a imposto, conforme o art. 150, VI, “a”, da Constituição); c) que revelam conteúdo econômico, realizados em caráter negocial - o que afasta, desde logo, aqueles prestados a si mesmo, ou em regime familiar ou desinteressadamente (afetivo, caritativo, etc.); d) prestados sem relação de emprego como definida pela legislação própria - excluído, pois, o trabalho efetuado em regime de subordinação (funcional ou empregatício) por não estar in comércio.”

Logo, sobre a atividade de franquias da apelada não pode incidir o ISS, na espécie, onde se afigura inconstitucional o sobredito item das listas federal e municipal, por afronta ao artigo 156, inciso III, da Carta da República.

E se por isso a franquias não se submete ao ISS, obviamente, pelos mesmos fundamentos jurídicos, as atividades-meio da apelada para concretizá-la pelas quais ela não recebe separadamente, mas é remunerada através de royalties também não estão sujeitas àquele imposto. No assunto, aliás, conquanto a ADI nº 4.784 cujo parecer exarado pelo i. Ministério Público Federal veio juntado, por cópia, às fls. 589/604 ainda aguarde final julgamento no C. Supremo Tribunal Federal, já corre anterior decreto de inconstitucionalidade assim ementado pelo C. Órgão Especial deste E. Tribunal de Justiça em caso análogo:

JURISPRUDÊNCIA

“Incidente de Inconstitucionalidade. ISS. Franquia. Item 17.08 da lista de atividades sob hipótese de incidência, da Lei Complementar nº 116/03. Item 17.07, da Lei nº 13.071/03, do Município de São Paulo. Arguição formulada pela 15ª Câmara de Direito Público. Natureza jurídica híbrida e complexa do contrato de franquia, que não envolve, na essência, pura obrigação de fazer, mas variadas relações jurídicas entre franqueador e franqueado, afastando-se do conceito constitucional de serviços. Extrapolação, pelo Município, do âmbito de abrangência de sua competência material tributária. Procedência. Inconstitucionalidade declarada.” (Arguição de Inconstitucionalidade nº 9021348-14.2006.8.26.0000, Rel. Des. JOSÉ ROBERTO BEDRAN, julgado em 19/05/2010).

Dessarte, a procedência do pleito inaugural era mesmo a solução adequada, não havendo necessidade de remessa dos autos ao d. Plenário desta E. Corte Estadual para nova análise da matéria aqui testilhada, por força do artigo 481, parágrafo único, do Código de Processo Civil, daí a inaplicabilidade da Súmula Vinculante nº 10 e do artigo 190 do Regimento Interno deste C. Sodalício. Por tais motivos, nega-se provimento ao recurso oficial e ao apelo da municipalidade, mantendo-se a v. sentença.

SILVA RUSSO

RELATOR

Registro: 2013.0000482020

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Reexame Necessário nº 0337539-78.2010.8.26.0000, da Comarca de São Paulo, em que são apelantes PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO e JUIZO EX OFFICIO, é apelado CENTRAL DEVELOPMENT SERVICES LTDA EPP. ACORDAM, em 15ª Câmara de Direito Público do

Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: “Negaram provimento aos recursos. V. U.”, de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão. O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores ERBETTA FILHO (Presidente sem voto), EUTÁLIO PORTO E REZENDE SILVEIRA.

São Paulo, 15 de agosto de 2013.

SILVA RUSSO

RELATOR

Assinatura Eletrônica

(Ementa disponibilizada no Diário Eletrônico de 20.08.2013).

Decisões monocráticas

PERDCOMP APRESENTADA PELO CONTRIBUINTE COM ERRO. DEVER DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA REVER O LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 0046513-07.2013.4.01.0000/
MG

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA

RELATOR CONVOCADO : JUIZ FEDERAL CESAR ANTONIO RAMOS

AGRAVANTE: SOCIEDADE SUL MINEIRA DE EDUCACAO E CULTURA LTDA - ASMEC

JURISPRUDÊNCIA

ADVOGADO: RICARDO LUIZ SALVADOR

ADVOGADO: RAPHAEL BIGOTTO

ADVOGADO: RAFAEL SALES TOSCANO

ADVOGADO: LUIZ EDUARDO GOMES VASCONCELLOS

ADVOGADO: MARINA HELENA DOS SANTOS RAYMUNDO LEO

ADVOGADO: HELIO OLIVEIRA MASSA

ADVOGADO: LIDIANE TAINÉ SANCHES MODA

ADVOGADO: MAURICIO MARTINS COELHO

ADVOGADO: ÁRETHA MICHELLE CASARIN

ADVOGADO: CLAUDIO BERGAMINI MITSUICHI

ADVOGADO: RAPHAEL BIGOTTO

AGRAVADO: UNIÃO

PROCURADOR : CRISTINA LUISA HEDLER

DECISÃO

Dou provimento ao agravo para suspender a exigibilidade do crédito tributário apurado nos Processos Administrativos nº 10660 500055/2009-41 (inscrição nº 60.6.09.000947-68) e nº 0 500056/2009-96 (inscrição 60.7.09.000264-09) contra a agravante, considerando o “confronto” da decisão agravada com a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça (CPC, art. 557, § 1º-A). O nome da agravante deve ser excluído de cadastros de devedor em geral, expedindo-se certidão positiva com efeito de negativa se outro débito não existir.

É ilegal a recusa da autoridade fiscal de rever o lançamento efetuado com base em erro na prestação de informações pelo contribuinte. Conforme esclarecido pela própria impetrada/agravada na ação ordinária nº 2009.38.10.000591-6, o crédito tributário impugnado foi constituído porque as informações do seu prejuízo fiscal não foram corretamente transmitidas por ela à Receita Federal do Brasil (fls. 93-4):

(...)

O contribuinte apresentou a PER DCOMP nº 30276.32742.130504.1.3.04-6206, informando corretamente o seu pagamento a maior.

Seu erro, nesta declaração, foi informar que seu crédito seria utilizado para compensação com o débito de 02/2004, ao invés de informar a compensação do débito de 04/2004.

Ao informar o débito de 02/2004, o contribuinte causou a inclusão deste débito em duplicidade nos sistemas informatizados da RFB. Isto porque a PER DCOMP é confissão de dívida e o débito de 02/2004 foi também declarado na DCTF, que também é confissão de dívida

Caberia à autoridade fiscal rever o lançamento diante do evidente erro de fato na prestação das informações pelo contribuinte. Nos termos dos arts. 149 do Código Tributário Nacional e 295/I da Portaria MF 587/2010 (Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil), o lançamento pode e deve ser revisado de ofício quando baseado em erro, ainda que a impugnação do contribuinte não tenha sido apresentada tempestivamente:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos

seguintes casos:

.....
.....

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

JURISPRUDÊNCIA

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

.....

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

Portaria MF 587/2010

Art. 295. Aos Delegados da Receita Federal do Brasil e Inspetores-Chefes da Receita Federal

do Brasil incumbem, no âmbito da respectiva jurisdição, as atividades relacionadas com a gerência e a modernização da administração tributária e aduaneira e, especificamente:

I - decidir sobre a revisão de ofício, a pedido do contribuinte ou no interesse da administração,

inclusive quanto aos créditos tributários lançados, inscritos ou não em Dívida Ativa da União;

.....

Nesse sentido é a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça no REsp “representativo da controvérsia” nº 1.133.027 - SP, r. p/ acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, 1ª Seção:

1. A Administração Tributária tem o poder/dever de revisar de ofício o lançamento quando se comprove erro de fato quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (art. 145, III, c/c art. 149, IV, do CTN).

2. A este poder/dever corresponde o direito do contribuinte de retificar e ver retificada pelo Fisco a informação fornecida com erro de fato, quando dessa retificação resultar a redução do tributo devido.

3. Caso em que a Administração Tributária Municipal, ao invés de corrigir o erro de ofício, ou a pedido do administrado, como era o seu dever, optou pela lavratura de cinco autos de infração eivados de nulida-

de, o que forçou o contribuinte a confessar o débito e pedir parcelamento diante da necessidade premente de obtenção de certidão negativa.

4. Situação em que o vício contido nos autos de infração (erro de fato) foi transportado para a confissão de débitos feita por ocasião do pedido de parcelamento, ocasionando a invalidade da confissão.

5. A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude). Precedentes: REsp. n. 927.097/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 8.5.2007; REsp 948.094/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06/09/2007; REsp 947.233/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 23/06/2009; REsp 1.074.186/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17/11/2009; REsp 1.065.940/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 18/09/2008.

6. Divirjo do relator para negar provimento ao recurso especial. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

Além disso, a penhora em dinheiro obtida via Bacenjud - fl. 112 (R\$ 24.783,63) é maior que o débito (24.718,33), configurando depósito integral, motivo suficiente para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, II) (fl. 112).

“A redação do art. 527, I, ordenando ao relator negar seguimento ao agravo de instrumento, acompanhada de remissão aos “casos do art. 557”, sugere que não toca ao relator prover o recurso, configurada a situ-

JURISPRUDÊNCIA

ação do art. 557, § 1º. No entanto, o provimento liminar também é uma modalidade de obstar o seguimento natural do agravo de instrumento e seu julgamento pelo órgão fracionário, e, além disso, a remissão ao art. 557 tem caráter genérico, não restringindo o ato ao seu caput. É lícito ao relator, portanto, prover de plano o agravo de instrumento. Tal providência se revela útil e proveitosa em inúmeros casos” (Araken de Assis. Manual dos Recursos. Ed. Revista dos Tribunais. 4ª edição. p. 559).

Comunicar ao juízo de origem (2ª Vara da Subseção Judiciária de Pouso Alegre / MG - mandado de segurança 00023262720134013810) e ao juízo da execução fiscal (Comarca de Ouro Fino, 2ª cível, crime e JIJ, execução fiscal nº 03630419120098130460) para providenciar o imediato cumprimento desta decisão. Logo após, publicar e intimar a União/PFN.

Brasília, 14 de agosto de 2013.

Juiz Federal CESAR ANTONIO RAMOS

Relator convocado

(Decisão monocrática publicada no eDJF1 nº 160/2013, disponibilização 19.08.2013, publicação 20.08.2013, p. 285/286).

PENHORA DE BEM IMÓVEL. REGISTRO NO CRI NÃO É CONDIÇÃO DE EXISTÊNCIA, VALIDADE E EFICÁCIA DO ATO.

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 0046515-74.2013.4.01.0000/
DF

Processo Orig.: 0022084-05.2006.4.01.3400

RELATORA : DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO

AGRAVANTE : PEDREIRAS SAO MATHEUS - LAGEADO S/A

ADVOGADO : EDUARDO BARBIERI

ADVOGADO : NELSON CARLOS PERALTA GONZALEZ

ADVOGADO : EDENILSON ANTONIO SALIDO FEITOSA

ADVOGADO : ANTONIO LUIZ BUENO BARBOSA

ADVOGADO : BRUNO OLIVEIRA DIAS

ADVOGADO : ADRIANA FRANCO DE SOUZA

ADVOGADO : ANNA LIA FERREIRA MOSCALESKI

ADVOGADO : CINTIA SALES QUEIROZ

ADVOGADO : CAROLINA CREPALDI NAKAGAKI

ADVOGADO : PAULA GONÇALVES TENORIO BARACHO

ADVOGADO : PAULO MARIANO DE ALMEIDA JUNIOR

ADVOGADO : MARCELA ALESSANDRA DE FREITAS M
BRANCHINI E OUTROS(AS)

AGRAVADO : CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA
ECONOMICA - CADE

DECISÃO

Neste agravo de instrumento, interposto com pedido de efeito suspensivo, pretende PEDREIRAS SÃO MATHEUS – LAGEADO S/A a reforma da decisão proferida pelo juízo federal da 11ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, que, nos autos da Execução Fiscal 2006.34.00.022595-1, determinou a constrição de ativos financeiros via BACEN JUD.

JURISPRUDÊNCIA

A agravante relata que indicou um bem imóvel à penhora, que foi recusado pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE e pelo douto juízo *a quo* por não ter sido comprovada a regular titularidade do bem, especialmente em razão de pendências junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente.

Narra que, em substituição, ofertou novo bem imóvel à penhora, em relação ao qual o CADE também manifestou sua recusa ao argumento de não obedecer à ordem legal estabelecida no art. 11 da Lei 6.830/1980, bem como que a garantia oferecida à execução fiscal deveria ser em dinheiro, conforme estaria disposto nos arts. 65 e 66 da Lei 8.884/1994.

Salienta a existência de bem penhorado nos autos da execução fiscal, e que *o registro do auto de penhora, na verdade, não se apresenta como condição legal para o aperfeiçoamento da penhora* (fl. 12).

Afirma, neste sentido, que *ao ser dado cumprimento à Carta Precatória, o Juízo Deprecado da Subseção Judiciária de São Paulo, por seu oficial de justiça, procedeu à penhora de bem imóvel através do “Auto de Penhora (fl. 24 dos autos origem), mas que, por conta do excesso de formalismo do 7º Cartório de Registro de Imóveis da Capital do Estado de São Paulo, deixou apenas de proceder à transcrição do ato de penhora na matrícula do bem* (fl. 11).

Defende a impossibilidade de penhora *on line* em conta corrente responsável pelo pagamento dos seus funcionários. Assevera não ser possível a constrição de dinheiro que não integre o ativo permanente da sociedade, a fim de possibilitar a higidez do seu funcionamento.

Reputa presente o *periculum in mora* na medida em que a constrição patrimonial atingiu valores destinados ao pagamento da sua folha de salários e de fornecedores, com a possibilidade de acarretar paralisação das atividades empresariais.

Requer, assim, a concessão de efeito suspensivo e o provimento do presente agravo de instrumento, para desbloquear os valores constritos via BACEN JUD e para permitir o imediato levantamento.

Este agravo de instrumento, protocolado em 8/8/2013, veio-me concluso em 12/8/2013.

Decido.

Recebo o agravo como de instrumento, nos termos do art. 522 do CPC, na redação da Lei 11.187/2005.

Não obstante o julgamento na sistemática dos recursos repetitivos pelo STJ (REsp 1112943/MA, relatora ministra Nancy Andrighi, DJ de 23/11/2010), *in casu*, houve a nomeação de bem imóvel à penhora.

A constrição preferencial, por via eletrônica, do dinheiro depositado em conta corrente do devedor tributário deve ser interpretada em consonância com os valores albergados pela ordem constitucional e pela legislação processual civil.

Conforme assentado nesta Corte no julgamento do AGA 0024705-82.2009.4.01.0000, relator desembargador federal Reynaldo Fonseca, e-DJF1 de 9/4/2010, *a ordem do art. 11 da Lei nº 6.830/80 é relativa e*

sua maleabilidade encontra no princípio da menor onerosidade sua chave hermenêutica.

O princípio da execução menos onerosa para o devedor, consagrado no art. 620 do CPC, deve ser observado pelo juiz, pois não se trata de mera faculdade judicial, mas de um preceito cogente, no qual o magistrado deverá buscar dentro das diversas possibilidades possíveis a mais suave para o devedor saldar seu débito.

Coaduno dos fundamentos expostos pelo juiz federal convocado, Itelmar Raydan Evangelista, na decisão datada de 12/11/2008, proferida no AI 2008.01.00.059585-0/GO, em que bem ressaltou *tratar-se de medida que não deve ser considerada simples rotina, útil ao comodismo do Credor. Tenho convicção de que seu extremismo encontra relevância nos efeitos imediatos, imprecisos e nocivos para o devedor, que podem se protraírem para além da simples adimplência fiscal em juízo. Provocam, se desmedida, um desequilíbrio nefasto para o devedor que se vê, abruptamente, desprovido de recursos indispensáveis ao adimplemento de compromissos outros indispensáveis à manutenção de sua atividade. Por isto, tenho a penhora on line descabida se bens outros possam ser objeto de constrição.*

Consta nos autos que, após a citação válida da sociedade executada (fl. 61), foi lavrado o Auto de Penhora e Depósito de fls. 62-63 relativamente a bem imóvel que seria de propriedade da agravante e cujo valor da avaliação (R\$ 3.884.619,00 – fl. 64) seria suficiente a garantir o débito exequendo.

A despeito do ofício expedido pelo Oficial do 7º Registro de Imóveis de São Paulo/SP (fls. 101-102), em que justifica a impossibilidade do registro da penhora na matrícula, e da posterior indicação em garantia de bem imóvel de terceiro, acompanhado do respectivo termo de anuência

(fls. 158-190), inexistem nestes autos qualquer comprovação de que o Auto de Penhora e Depósito de fls. 62-63 tenha sido cancelado/anulado.

Nos termos do art. 659, § 4º, do CPC, na redação dada pela Lei 11.382/2006, *a penhora de bens imóveis realizar-se-á mediante auto ou termo de penhora, cabendo ao exequente, sem prejuízo da imediata intimação do executado (art. 652, § 4o), providenciar, para presunção absoluta de conhecimento por terceiros, a respectiva averbação no ofício imobiliário, mediante a apresentação de certidão de inteiro teor do ato, independentemente de mandado judicial.*

A inscrição da penhora no ofício de registro de imóveis tem por escopo caracterizar presunção absoluta do ato perante terceiros, dada a publicidade dos registros imobiliários. Todavia, *esse registro não é condição para a existência, validade e eficácia do ato da penhora* (NERY JUNIOR, Nelson e NERY, Rosa Maria de Andrade. Código de processo civil comentado e legislação extravagante. 13ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 1.241).

Conforme art. 667, inciso I, do CPC, o cancelamento do Auto de Penhora e Depósito de fls. 62-63 é condição *sine qua non* para a lavratura de um segundo termo de penhora. Essa regra encontra exceções na necessidade de complementação da penhora insuficiente (inciso II) ou da desistência do credor caso se constate que sobre o bem penhorado recai litigiosidade, penhora ou arresto anterior ou qualquer outra onerosidade justificada (inciso III).

A decisão agravada (fls. 30-33) não afastou o recebimento de qualquer um dos bens imóveis indicados à penhora. Ao contrário, consignou que, *ante a inexistência de valores a serem bloqueados ou ocorrida uma das hipó-*

JURISPRUDÊNCIA

teses previstas no parágrafo imediatamente acima, defiro a penhora do bem imóvel nomeado pela empresa executada (fl. 33).

A menos que haja a anulação do Auto de Penhora e Depósito de fls. 62-63, hipótese em que se terá por legítima e necessária a discussão acerca da indicação de novo bem à penhora ou da constrição de ativos financeiros via BACEN JUD, deve ser dado prosseguimento ao processamento dos embargos à execução com a atribuição de efeito suspensivo (art. 739-A, § 1º, do CPC).

Ante o exposto, com fulcro no art. 527, III, e 558 do CPC e no art. 29, XXIII, do RITRF 1ª Região, defiro o pedido de efeito suspensivo, para determinar o imediato desbloqueio da penhora *on line* que recai sobre o patrimônio da agravante e o seu consequente levantamento.

Comunique-se ao douto juízo *a quo*, para que dê cumprimento a esta decisão.

Publique-se. Intime-se.

Intime-se o CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA – CADE para apresentar contraminuta (art. 527, V, do CPC).

Brasília, 13 de agosto de 2013.

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Relatora

(Decisão monocrática publicada no eDJF1 nº 160/2013, disponibilização 19.08.2013, publicação 20.08.2013, p. 286/287).

MULTA DE 25% DO VALOR DA OPERAÇÃO PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. APLICABILIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 754.554 GOIÁS

RELATOR :MIN. CELSO DE MELLO

RECTE.(S) :COMERCIAL DE ALIMENTOS MALAGONI LTDA

ADV.(A/S) :ROBERTO NAVES DE ASSUNÇÃO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :ESTADO DE GOIÁS

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS

DECISÃO: O presente recurso extraordinário foi interposto contra acórdão que, proferido pelo E. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, está assim ementado (fls. 99/100):

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE ‘INCIDENTER TANTUM’. ART. 71, INCISO VII, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ESTADUAL. MATÉRIA JÁ DEBATIDA PELA CORTE ESPECIAL. INCONSTITUCIONALIDADE AFASTADA.

I. A questão versada é de fácil deslinde, já que trata-se de matéria discutida inúmeras vezes por este egrégio Tribunal de Justiça, que firmou entendimento por seu órgão colegiado de cúpula (Corte Especial) no sentido de afastar a sustentada inconstitucionalidade.

II. Diante do pronunciamento da Corte Especial desta Casa sobre a matéria ora em voga, deixo de instaurar o incidente de inconstitucionalidade, fulcrado no parágrafo único, do artigo 81, do Código de Ritos c/c artigo 229, § 2º, do RITJGO.

III. Me filio ao entendimento de que a penalidade consubstanciada na multa é destinada ao contribuinte omissor e inadimplente, cujo intuito, além de punitivo, configura forma de refrear a sonegação fiscal, não se confundindo com a obrigação tributária principal.

IV. A proibição constitucional é de que o tributo tenha efeito de confisco, não assim a penalidade de multa, que daquele difere, nos termos do artigo 150, inc. IV, de nossa Carta Magna.

V. Acredito que o percentual de 25% seja razoável para que desestimule o descumprimento da obrigação, coibindo conduta lesiva ao erário, onde seu afastamento, ou quiçá sua redução, retiraria seu caráter punitivo, traduzindo estímulo à inobservância das normas tributárias.

AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E PROVIDO.”

A parte ora recorrente, ao deduzir o apelo extremo em questão, sustenta que o acórdão impugnado teria transgredido o preceito inscrito no art. 150, inciso IV, da Constituição da República.

O Ministério Público Federal, em manifestação da lavra do ilustre Subprocurador-Geral da República Dr. RODRIGO JANOT MONTEIRO DE BARROS, ao opinar pelo provimento do recurso extraordinário, formulou parecer assim ementado (fls. 166):

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ART. 71, VII, DA LEI Nº 11.651/91 DO ESTADO DE GOIÁS. MULTA FIXADA EM 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. OFENSA AO PRINCÍPIO DE VEDAÇÃO DE INSTITUIÇÃO DE PENALIDADE COM EFEITO CONFISCATÓRIO.

1. É assente no âmbito da Suprema Corte o entendimento de que o princípio que veda a instituição de tributo com efeito confiscatório insculpido no

art. 150, IV, da Carta Política, também se aplica às penalidades, as quais devem guardar proporcionalidade ao gravame e não devem ser exacerbadas a ponto de prejudicar a atividade econômica do contribuinte, confiscando-lhe o patrimônio a título de tributação.

2. Parecer pelo provimento do recurso extraordinário.”

Entendo assistir razão ao parecer da douta Procuradoria-Geral da República, no ponto em que opina pelo provimento do presente recurso extraordinário, cujos termos adoto como fundamento da presente decisão, valendo-me, *para tanto*, da técnica da motivação “*per relationem*”, reconhecida *como plenamente compatível* com o texto da Constituição (AI 738.982/PR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA – AI 809.147/ES, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA – AI 814.640/RS, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI – ARE 662.029/SE, Rel. Min. CELSO DE MELLO – HC 54.513/DF, Rel. Min. MOREIRA ALVES – MS 28.989-MC/PR, Rel. Min. CELSO DE MELLO – RE 37.879/MG, Rel. Min. LUIZ GALLOTTI – RE 49.074/MA, Rel. Min. LUIZ GALLOTTI, *v.g.*):

“Reveste-se de plena legitimidade jurídico-constitucional a utilização, pelo Poder Judiciário, da técnica da motivação ‘per relationem’, que se mostra compatível com o que dispõe o art. 93, IX, da Constituição da República. A remissão feita pelo magistrado – referindo-se, expressamente, aos fundamentos (de fato e de direito) que deram suporte a anterior decisão (ou, então, a pareceres do Ministério Público ou, ainda, a informações prestadas por órgão apontado como coator) – constitui meio apto a promover a formal incorporação, ao ato decisório, da motivação a que o juiz se reportou como razão de decidir. Precedentes.” (AI 825.520-AgR-ED/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO)

Cabe esclarecer, na linha do correto parecer da douta Procuradoria-Geral da República, que os tributos em geral – e, *por extensão*, qualquer penalidade pecuniária oriunda do descumprimento de obrigações tribu-

tárias *principais* ou *acessórias* – não poderão revestir-se *de efeito confiscatório*.

Mais *do que simples proposição doutrinária*, essa asserção encontra fundamento em nosso sistema de direito constitucional positivo, que consagra, *de modo explícito*, a absoluta interdição de quaisquer práticas estatais *de caráter confiscatório*, ressalvadas situações especiais taxativamente definidas no próprio texto da Carta Política (art. 243 e seu parágrafo único).

Essa vedação – *que traduz consequência necessária* da tutela jurídico-constitucional que ampara o direito de propriedade (CF, art. 5º, incisos XXII, XXIV e XXV; art. 182, § 2º, e art. 184, “*caput*”) – estende-se, *de maneira bastante significativa*, ao domínio da atividade tributária do Estado.

Os entes estatais não podem utilizar a extraordinária prerrogativa político-jurídica de que dispõem em matéria tributária, para, *em razão dela*, exigirem prestações pecuniárias de valor excessivo que comprometam, ou, *até mesmo*, aniquilem o patrimônio dos contribuintes.

O ordenamento normativo vigente no Brasil, *ao definir o estatuto constitucional* dos contribuintes, proclamou, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação tributante do Estado, uma importante garantia fundamental que impõe, “*ope constitutionis*”, aos entes públicos dotados de competência impositiva, expressiva limitação ao seu poder de tributar.

Trata-se da vedação, que, tendo por destinatários a União Federal, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, proíbe-lhes a utilização do tributo “*com efeito de confisco*” (CF, art. 150, inciso IV).

Revela-se inquestionável, *dessa maneira, que o “quantum” excessivo* dos tributos ou das multas tributárias, desde que irrazoavelmente fixado em valor que comprometa o patrimônio ou que ultrapasse o limite da capacidade contributiva da pessoa, incide na limitação constitucional, *hoje expressamente inscrita* no art. 150, IV, da Carta Política, que veda a utilização de prestações tributárias com efeito confiscatório, *consoante enfatizado pela doutrina* (IVES GANDRA MARTINS, “Comentários à Constituição do Brasil”, vol. VI, tomo I, p. 161/165, 1990, Saraiva; MA-NOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, “Comentários à Constituição Brasileira de 1988”, vol. 3/101-102, 1994, Saraiva; ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, “Curso de Direito Constitucional Tributário”, p. 210, 5ª ed., 1993, Malheiros, *v.g.*) e *acentuado pela própria jurisprudência* deste Supremo Tribunal Federal (RTJ 33/647, Rel. Min. LUIZ GAL-LOTTI – RTJ 44/661, Rel. Min. EVANDRO LINS – RTJ 73/548, Rel. Min. ALIOMAR BALEEIRO – RTJ 74/319, Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE – RTJ 78/610, Rel. Min. LEITÃO DE ABREU – RTJ 96/1354, Rel. Min. MOREIRA ALVES, *v.g.*).

É relevante observar, com apoio na experiência concreta resultante da prática de nosso constitucionalismo, que houve uma Constituição brasileira – *a Constituição Federal de 1934* – que limitou, *em tema de sanção tributária*, o máximo valor cominável das multas fiscais, restringindo, *desse modo*, no plano específico da definição legislativa das penalidades tributárias, a atividade normativa do legislador comum.

Com efeito, a Constituição republicana de 1934 prescreveu, em seu art. 184, parágrafo único, que “*As multas de mora, por falta de pagamento de impostos ou taxas lançadas, não poderão exceder de dez por cento sobre a importância em débito*” (grifei).

O vigente texto constitucional, *no entanto*, deixou de reeditar norma semelhante, o que não significa que a Constituição de 1988 permita a

utilização abusiva de multas fiscais cominadas *em valores excessivos*, pois, *em tal situação*, incidirá, *sempre*, a cláusula proibitiva *do efeito confiscatório* (CF, art. 150, IV).

Cumpra destacar, *neste ponto*, a correta observação de LUIZ EMYG-DIO F. DA ROSA JR. (“Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário”, p. 320, item n. 14, 10^a ed., 1995, Renovar), cujo magistério, ao analisar o princípio constitucional que veda a utilização do tributo *com efeito confiscatório*, ressalta:

“A vedação do tributo confiscatório decorre de um outro princípio: o poder de tributar deve ser compatível com o de conservar e não com o de destruir. Assim, tem efeito confiscatório o tributo que não apresenta as características de razoabilidade e justiça, sendo, assim, igualmente atentatório ao princípio da capacidade contributiva.” (grifei)

É certo que a norma inscrita no art. 150, inciso IV, da Constituição encerra uma cláusula aberta, *veiculadora de conceito jurídico indeterminado*, reclamando, *em consequência*, que os Tribunais, na ausência de *“uma diretriz objetiva e genérica, aplicável a todas as circunstâncias”* (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, “Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law”, p. 196, item n. 62, 2^a ed., 1986, Forense) – e tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade –, procedam à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado.

Irrepreensível, *sob esse aspecto*, o magistério de RICARDO LOBO TORRES (“Curso de Direito Financeiro e Tributário”, p. 56, 2^a ed., 1995, Renovar):

“A vedação de tributo confiscatório, que erige o ‘status negativus libertatis’, se expressa em cláusula aberta ou conceito indeterminado. Inexiste possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança, além dos quais se caracterizaria o confisco, cabendo ao critério prudente do juiz tal aferição, que deverá se pautar pela razoabilidade. A exceção deu-se na Argentina, onde a jurisprudência, em certa época, fixou em 33% o limite máximo da incidência tributária não-confiscatória.”

(grifei)

A Constituição da República, ao disciplinar o exercício do poder impositivo do Estado, subordinou-o a limites insuperáveis, em ordem a impedir que fossem praticados, em detrimento do patrimônio privado e das atividades particulares e profissionais lícitas, excessos que culminassem por comprometer, *de maneira arbitrária*, o desempenho regular de direitos que o sistema constitucional reconhece e protege.

Como observei anteriormente, não há uma definição constitucional de confisco em matéria tributária. Trata-se, *na realidade*, de um conceito aberto, a ser utilizado pelo juiz, *com apoio em seu prudente critério*, quando chamado a resolver os conflitos entre o Poder Público e os contribuintes.

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária *nada mais representa* senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade – *trate-se de tributos não vinculados ou cuide-se de tributos vinculados* –, à injusta apropriação estatal, *no todo ou em parte*, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, *pela insuportabilidade da carga tributária*, o exercício do direito a uma existência digna, a prática de atividade profissional lícita e a regular satisfação de suas necessidades vitais (*educação, saúde e habitação*, por exemplo).

O Poder Público, *especialmente em sede de tributação*, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.

Daí a advertência de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (“Curso de Direito Tributário Brasileiro”, p. 253, item n. 6.28, 1999, Forense), cujo magistério – ao ressaltar que a vedação do confisco atua como limitação constitucional ao poder de graduar a tributação – enfatiza, *com razão*, que, em sede de estrita fiscalidade, “*o princípio do não-confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis (...) ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Neste sentido, o princípio do não-confisco se nos parece mais com um princípio da razoabilidade da tributação (...)*”.

Cabe lembrar, *neste ponto*, consideradas as referências doutrinárias que venho de expor, a clássica advertência de OROSIMBO NONATO, consubstanciada em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (RE 18.331/SP), em acórdão no qual aquele eminente e saudoso Magistrado acentuou, *de forma particularmente expressiva*, à maneira do que já o fizera o *Chief Justice* JOHN MARSHALL, quando do julgamento, em 1819, do célebre caso “*McCulloch v. Maryland*”, que “*o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir*” (RF 145/164 – RDA 34/132), eis que – como relembra BILAC PINTO, em conhecida conferência sobre “Os Limites do Poder Fiscal do Estado” (RF 82/547-562, 552) – essa extraordinária prerrogativa estatal traduz, em essência, “*um poder que somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade*” (grifei).

Daí a necessidade de rememorar, *sempre*, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, *muitas vezes deslembra-*

das da existência, em nosso sistema jurídico, de um “*estatuto constitucional do contribuinte*”, consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado, culminam por asfixiar, *arbitrariamente*, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, *injustamente*, o exercício de atividades legítimas, o que só faz conferir *permanente atualidade* às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. (“*The power to tax is not the power to destroy while this Court sits*”), em “*dictum*” segundo o qual, em livre tradução, “*o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema*”, proferidas, ainda que como “*dissenting opinion*”, no julgamento, em 1928, do caso “*Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox*” (277 U.S. 218).

Impõe-se registrar, finalmente, no que concerne à própria controvérsia suscitada nesta causa, que o entendimento exposto na presente decisão tem sido observado em julgamentos proferidos no Supremo Tribunal Federal (RE 657.372-AgR/RS, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, *v.g.*):

“A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

- É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento).

- A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em

parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

- O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do 'quantum' pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais."

(RTJ 200/647-648, Rel. Min. CELSO DE MELLO)

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.

A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.

Ação julgada procedente."

(RTJ 187/73, Rel. Min. ILMAR GALVÃO)

O exame da presente causa evidencia que o acórdão ora impugnado diverge, frontalmente, da diretriz jurisprudencial que esta Suprema Corte firmou na matéria em análise.

Sendo assim , *pelas razões expostas*, conheço e dou provimento ao presente recurso extraordinário, em ordem a restabelecer o ato decisório proferido pelo magistrado de primeira instância (fls. 48/52).

Publique-se.

Brasília, 21 de agosto de 2013.

Ministro CELSO DE MELLO

Relator

(Decisão monocrática disponibilizada no STF-DJe nº 167/2013, divulgado 26.08.2013, public 27.08.2013, p. 19).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PLANO DE COMPRA DE AÇÕES (STOCK OPTIONS). EVENTUAL GANHO NA VENDA NÃO DECORRE DO CONTRATO DE TRABALHO. NÃO-INCIDÊNCIA.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0009944-50.2013.4.03.0000/
SP

2013.03.00.009944-6/SP

RELATOR : Desembargador Federal ANDRÉ NEKATSCHALOW

AGRAVANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA E
AFONSO GRISI NETO

AGRAVADO : SKANSKA BRASIL LTDA

ADVOGADO : GUILHERME DE ALMEIDA HENRIQUES e
outro

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 10 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

No. ORIG. : 00210905820124036100 10 Vr SAO PAULO/SP

DECISÃO

Trata-se de agravo de instrumento interposto pela União contra a decisão de fls. 154/155v., proferida em ação ordinária ajuizada por Skanska Brasil Ltda., que deferiu a antecipação de tutela para suspender a exigibilidade da contribuição previdenciária incidente sobre os valores recebidos pelos empregados da agravada em razão da adesão aos Programas de Opção de Compra de Ações (SEOP 1 e 2).

Alega-se, em síntese, o quanto segue:

a) a agravada ajuizou ação ordinária com a finalidade de que seja declarada a inexistência de relação jurídica que a obrigue ao recolhimento da contribuição previdenciária prevista no art. 22, I, da Lei n. 8.212/91 sobre os valores recebidos por seus empregados como resultado da adesão aos programas de opção de compra de ações;

b) a agravada alega que oferece aos seus empregados um programa de opção de compra de ações de sua controladora sueca, denominado SEOP, cujo pagamento é feito por meio de desconto de um percentual mensal dos salários, o qual é depositado posteriormente no Banco Stanley Smith Barney (MSSB), como uma forma de atrair e reter talentos;

c) o empregado que opta por comprar ações e que mantém vínculo empregatício com a agravada, e recebe adicionalmente ações de “matching” e ações “performance”, findos os anos de poupança e sem que seja analisada a valorização das ações adquiridas;

d) as ações “performance” o empregado recebe somente se cumpridas as metas estabelecidas pelo setor a que pertence e além de gratificações em ações, o empregado recebe os respectivos dividendos, mesmo enquanto estiver cumprindo o prazo de carência de 3 (três) anos;

e) a agravada aduz que se trata de mera operação mercantil sujeita ao risco do mercado financeiro, pois não é possível assegurar ao empregado a valorização de suas ações e não pode ser confundida com a relação de trabalho existente, razão pela qual os valores não podem ser computados na base de cálculo da contribuição social sobre a folha de salário;

f) as “stock options” ou planos de ação são uma ferramenta que têm sido cada vez mais utilizadas pelas companhias de capital aberto e representam um abandono ao modo tradicional de remuneração;

g) uma das características principais da opção de compra de ações é que ela somente pode ser feita por empregados, ou seja, a circunstância do indivíduo prestar serviço a empresa é condição para que possa se beneficiar da opção;

h) a compra das ações é subsidiada, pois os empregados não pagam o valor pelo qual tal ativo poderia ser negociado em uma transação no mercado especializado;

i) um dos principais apelos da opção de compra de ações é a possibilidade dos empregados, portadores dos títulos escriturais, irem ao mercado negociar as ações por valores mais elevados, de modo que se trata de forma de remuneração indireta, advinda exclusivamente da relação de trabalho;

j) verifica-se que após o período de carência, independentemente de se apurar a valorização das ações no mercado mobiliário, o empregado tem direito a receber uma ação “matching”, correspondente a 4 (quatro) ações de poupança e pode vir a receber até 3 (três) ações “performance”, correspondente a 4 (quatro) ações de poupança;

k) as ações “matching” e “performance” são ações adicionais recebidas pelos empregados que optam por participar do programa, pelas quais não desembolsam nenhum valor, o que revela ser caráter remuneratório;

l) as vantagens decorrentes da adesão ao programa decorrem da relação empregatícia;

m) a valorização ou desvalorização de ações são situações diversas da opção de compra subsidiada e do ganho de novas ações, as quais representam formas de remuneração dos empregados da agravada;

n) a Comissão de Valores Mobiliários deliberou pela aprovação de Pronunciamento pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis que determina que os valores referentes às opções de compra de ações sejam reconhecidas como despesas com remuneração;

o) conforme tal deliberação, ao beneficiar um empregado com a concessão da opção de compra de ações, o empregador está complementando sua renda;

p) incide contribuição social sobre qualquer verba que corresponda a rendimentos decorrentes da relação de trabalho;

q) considerando sua natureza remuneratória, os valores das “stock options” devem ser computados na base de cálculo da contribuição do art. 22 da Lei n. 8.212/91 (fls. 2/8v.).

Decido.

A Skanka Brasil Ltda. ajuizou ação ordinária, com pedido de antecipação de tutela, para suspender a exigibilidade da contribuição prevista no art. 22, I, da Lei n. 8.212/91 sobre os valores pagos a seus empregados em razão da adesão aos “Programas de Opção de Compra de Ações (SEOP 1 e 2) (fls. 11/28).

O pedido de antecipação dos efeitos da tutela foi deferido nos seguintes termos:

A autora Skanska Brasil Ltda. requer a antecipação dos efeitos da tutela em sede de ação sob rito ordinário, ajuizada em face da União Federal, objetivando a suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária prevista no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, incidente sobre os valores percebidos pelos seus empregados em razão de adesão aos Programas de Opção de

Compra de Ações (SEOP's 1 e 2). Informa a autora que o grupo ao qual pertence lançou um programa de opção de compra de ações de sua Controladora pelos seus empregados, mediante o desconto de um percentual mensal de seus salários. Após o período de carência de três anos, os empregados que aderiram ao referido programa fazem jus ao recebimento de ações do tipo "matching" elou "performance", como forma de pagamento pelo rendimento das ações originalmente adquiridas, creditadas pela Controladora. Nesse passo, sustenta e inexigibilidade do recolhimento da contribuição social prevista no artigo 195, inciso I, "a", da Constituição Federal sobre os referidos valores, posto que não são destinados à retribuição do trabalho, enfatizando, ainda, que os investimento feito pelo empregado está sujeito ao risco natural do mercado. A petição inicial foi instruída com documentos (fls. 20/129). A apreciação do pedido de tutela foi postergada para após a vinda da contestação (fl. 134). Citada (fl. 138), a ré contestou o feito (fls. 140/148), defendendo a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelos empregados da autora em razão de adesão aos Programas de Opção de Compra de Ações, porquanto são uma forma de remuneração do trabalho e representam vantagem econômica ao segurado obtida em razão dessa relação. Sustenta, ademais, a inexistência dos requisitos necessários á concessão de antecipação dos efeitos da tutela.É o relatório. DECIDO.

A antecipação dos efeitos da tutela depende da demonstração da verossimilhança das alegações, bem como a possibilidade de ocorrência - no caso de negativa do provimento antecipado - de dano irreparável ou de difícil reparação, na forma do artigo 273 do Diploma Processual Civil. Entendo presentes os requisitos necessários à antecipação de tutela .A contribuição previdenciária em questão está prevista no artigo 22, I da Lei nº 8.212/91, que prevê que deve incidir sobre a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título como forma de retribuição do trabalho:Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais

sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato. (negritei)(...)No caso dos autos, é certo que o plano de opção de compra de ações prevê o recebimento de ações matching e performance, gratuitamente, ao final do período de carência, preenchidos os requisitos ali descritos, o que retira o caráter unicamente mercantil do contrato, vez que não se encontra disponível no mercado de ações tal tipo de benefício.No entanto, ainda assim não se pode dizer que os valores gerados em razão da adesão ao plano, especialmente o recebimento das ações matching e performance se configuram como uma retribuição ao trabalho.Militam contra esta tese alguns fatos.O programa é facultativo, o que faz com que nem todos os empregados recebam as ações e seus dividendos, pois nem todos optarão por comprá-las. Assim, pode ocorrer que dois empregados ocupem o mesmo cargo, desempenhem idênticas funções e, portanto, recebem as mesmas verbas de natureza salarial, mas apenas um deles venha a receber as ações, pois o outro não quis aderir ao plano.Além disso, o risco de mercado não é afastado pelo fato de o optante vir a receber as ações gratuitamente nas proporções contratualmente estabelecidas. Isso, pois não há previsão de que a compra de ações de poupança seja subsidiada o que faz com que seja possível que mesmo com a obtenção das ações matching e performance, o empregado optante não obtenha lucro, ou até mesmo tenha prejuízo, caso haja uma importante desvalorização das ações.Tenho que, com isso, não se pode considerar como retribuição ao trabalho a possibilidade de o empregado suportar prejuízo. É claro que o risco é diminuído pela obtenção gratuita das ações matching e performance, mas não é anulado. Assim, ainda que o programa tenha nítido e expresso caráter de atração de profissionais e incentivo à sua permanência na empresa - como também o têm as políticas de compra de veículos, de horários flexíveis de trabalho etc. - isso não significa que necessariamente tenham caráter de remuneração destinada a retribuir o trabalho.Resta também presente o dano de difícil reparação, na medida em que os valores recolhidos mensalmente apenas poderão ser repetidos ou compensados após o trânsito em julgado de eventual sentença favorável. Dispositivo Face ao exposto, DEFIRO A ANTECIPAÇÃO DE TUTELA para suspender a exigibilidade da contribuição previdenciária

incidente sobre os valores recebidos pelos empregados da autora em razão da adesão aos Programas de Opção de Compra de Ações (SEOP 1 e 2). Sem prejuízo, manifeste-se a autora sobre a contestação, no prazo de 10 (dez) dias. Em igual prazo, especifiquem as partes as provas que pretendem produzir, justificando a pertinência, ou digam acerca do julgamento conforme o estado do processo. Int.

O art. 22, I, da Lei n. 8.212/91 dispõe que incide contribuição social sobre o valor das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Em que pese a opção da compra de ações somente ser possível em decorrência da relação de emprego existente entre a agravada e seus empregados (fl. 57), o que sugere tratar-se de retribuição pelo trabalho, verifica-se que o valor final obtido, como bem ressalta a decisão agravada decorre de um contrato mercantil sujeito aos riscos do mercado de ações. Essa porção de ganho, em que pese constituir acréscimo patrimonial, não decorre, portanto, da remuneração pelo uso da força de trabalho do empregado.

JURISPRUDÊNCIA

Concluo, como o MM Juízo a quo que o resultado positivo dessa operação não pode ser considerado remuneração decorrente do trabalho e assim, não se submete á incidência da contribuição previdenciária.

Anoto, por oportuno, que o desconto de valores do salários dos empregados para a aplicação em tais ações, não deve, por sua vez, reduzir a base de cálculo da contribuição devida, valor da remuneração do empregado.

Não se infere, porém, das alegações da agravante que somente o valor do salário dos empregados, desconsiderado o desconto para investimento, esteja sendo tributado, mas também o resultado positivo do investimento, acrescido ao valor original dos salários e resultante da aplicação em ações, o que se me afigura indevido.

Visto isso, considerando a plausibilidade da tese da agravada acolhida pela bem fundamentada decisão de primeira instância, é de se manter a liminar deferida, evitando-se assim, os prejuízos decorrentes do *solve ET repete*.

Ante o exposto, **INDEFIRO** o pedido de efeito suspensivo.

Comunique-se a decisão ao MM. Juízo *a quo*.

Intime-se a agravada para resposta.

Publique-se. Intimem-se.

São Paulo, 31 de julho de 2013.

Louise Filgueiras

Juíza Federal Convocada

(Decisão monocrática publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 07.08.2013, pp. 1352/1355).

Ementas

PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO OU ARBITRADO. DISCUSSÃO A RESPEITO DO CONCEITO DE FATURAMENTO. APLICABILIDADE DO ART. 8º, II, DA LEI 10.637/2002 (PIS) E ART. 10, II, DA LEI 10.833/2003 (COFINS).

RECURSO ESPECIAL Nº 1.354.506 - SP (2012/0240690-6)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

RECORRENTE : ENGEDISA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA

ADVOGADO : ALESSANDRA PEDROSO VIANA

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. PIS/PASEP E COFINS. ART. 3º, §1º, DA LEI N. 9.718/98. DISCUSSÃO A RESPEITO DO CONCEITO DE FATURAMENTO/RECEITA BRUTA PARA AS PESSOAS JURÍDICAS TRIBUTADAS PELO IMPOSTO DE RENDA COM BASE NO

LUCRO PRESUMIDO OU ARBITRADO. ART. 8º, II, DA LEI N. 10.637/2002 (PIS) E ART. 10, II, DA LEI N. 10.833/2003 (COFINS).

1. Não merece conhecimento o recurso especial que aponta violação ao art. 535, do CPC, sem, na própria peça, individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula n. 284/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia”.

2. Reconhecido o direito à repetição de indébito com base na inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98, deve ser reconhecido o mesmo direito após a vigência das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 para as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, diante da aplicação do art. 8º, II, da Lei n. 10.637/2002 e do art. 10, II, da Lei n. 10.833/2003, que excluem tais pessoas jurídicas da cobrança não-cumulativa do PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no REsp. n. 961.340/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 27.10.2009; REsp. n. 979.862/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 25.05.2010.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

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:

“Prosseguindo no julgamento, a Seção, por unanimidade, conheceu parcialmente do recurso especial e, nessa parte, deu-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Ari Pargendler (voto-vista), Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins, Herman Benjamin e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento a Sra. Ministra Eliana Calmon.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília (DF), 14 de agosto de 2013.

(Ementa disponibilizada no DJe 1348, divulg 20.08.2013, public 21.08.2013, p. 777/778).

PIS. BASE DE CÁLCULO. EMENDAS CONSTITUCIONAIS DE REVISÃO 1/94, 10/96 E 17/97. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA MAIOR PARA INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E EQUIPARADAS. ISONOMIA.

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
578.846

ORIGEM :AMS - 200003990683690 - TRIBUNAL REGIONAL
FEDERAL

PROCED. :SÃO PAULO

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) :SANTOS CORRETORA DE CâMBIO E VALORES
S/A

ADV.(A/S) :ANGELA PAES DE BARROS DI FRANCO E
OUTRO(A/S)

RECTE.(S) :UNIÃO

ADV.(A/S) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIO-
NAL

JURISPRUDÊNCIA

RECDO.(A/S) :OS MESMOS

EMENTA

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EMENDAS CONSTITUCIONAIS DE REVISÃO 1/94, 10/96 E 17/97. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. EXCLUSÕES DETERMINADAS PELA MP 727/94 (REEDIÇÃO DA MP 517/94). VALIDADE. FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA MAIOR. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E EQUIPARADAS. ISONOMIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

Decisão: O Tribunal, por maioria, reputou constitucional a questão, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Joaquim Barbosa. Não se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia e Teori Zavascki. O Tribunal, por maioria, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Joaquim Barbosa. Não se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia e Teori Zavascki.

Ministro DIAS TOFFOLI

Relator

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 166/2013, divulg 23.08.2013, public 26.08.2013, p. 19).

IRPJ E CSLL. VENDAS A PRAZO PAGAS A DESTEMPO. INCIDÊNCIA NO MOMENTO DA VENDA E NÃO DO RECEBIMENTO DA VENDA. LEGALIDADE DOS JUROS E MULTA.

AC - 560213/CE - 0016589-21.2012.4.05.8100

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL MARCELO NAVARRO RIBEIRO DANTAS

ORIGEM : 10ª Vara Federal do Ceará

APTE : DASS NORDESTE CALÇADOS E ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA e filiais

ADV/PROC : MARIA IMACULADA GORDIANO OLIVEIRA BARBOSA e outros

APDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. FATURAS DE VENDAS A PRAZO PAGAS A DESTEMPO. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS DE MORA. POSSIBILIDADE. ACESSÓRIO SEGUE A SORTE DO PRINCIPAL. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. PRECEDENTES DESTA CORTE REGIONAL.

1. A sentença denegou segurança que objetivava afastar ato dito ilegal, consubstanciado na incidência de IRPJ e CSLL

sobre juros de mora derivados de faturas de vendas a prazo pagas com atraso.

2. A atualização do crédito pago a destempo (principal) envolve também o quinhão tocante ao Fisco (acessório). Conquanto

não haja riqueza nova, há patrimônio sobre o qual o IR e a CSLL não haviam incidido originalmente. Aos juros de mora aplica-se o mesmo raciocínio.

3. A natureza dos juros de mora é determinada pela natureza do principal, ao qual estão vinculados. Assim, se a prestação principal for tributável, também o serão os juros de mora sobre ela incidente.

4. In casu, as faturas mercantis pagas com atraso (principal) estão sujeitas à incidência de IRPJ e CSLL, nos termos da legislação tributária de regência, por ostentarem natureza de renda ou lucro, e não indenizatória. Os juros de mora sobre elas incidente (acessório) seguem-lhes a mesma sorte, representando acréscimo patrimonial sobre o qual deve incidir o IR e a CSLL.

JURISPRUDÊNCIA

5. “Hipótese em que os juros moratórios decorrentes de pagamento em atraso de faturas de cartões de crédito (encargos contratuais), por constituírem acréscimo patrimonial, devem sofrer a incidência do IRPJ e da CSLL” (AC 548963, Rel. Des. Fed. Luiz Alberto Gurgel de Faria).

6. Apelação não-provida.

A C Ó R D Ã O

Decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do voto do relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes nos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Recife, 20 de agosto de 2013.

Desembargador Federal MARCELO NAVARRO

RELATOR

(Ementa publicada no DJe TRF5 nº 161/2013, disponibilização 26.08.2013, p. 185).

FISCALIZAÇÃO DOS PRODUTORES DE BEBIDAS. INSTALAÇÃO DE MEDIDORES NOS EQUIPAMENTOS DE FABRICAÇÃO. SICOBÉ. LEGALIDADE.

APELREEX - 27641/CE - 0000008-28.2012.4.05.8100/01

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL MARCELO NAVARRO RIBEIRO DANTAS

ORIGEM : 10ª Vara Federal do Ceará

APTE : FAZENDA NACIONAL

APTE : CASA DA MOEDA DO BRASIL - CMB

ADV/PROC : RICARDO ZACHARSKI JUNIOR e outros

APDO : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS DO NORDESTE LTDA

ADV/PROC : NELSON BRUNO VALENÇA e outros

REMTE : JUÍZO DA 10ª VARA FEDERAL DO CEARÁ (FORTALEZA)

EMBTE : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS DO NORDESTE LTDA

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SISTEMA DE CONTROLE DE PRODUÇÃO DE BEBIDAS - SICOBÉ. LEI Nº 11.488/2007 E IN/RFB Nº 869/2008. RESSARCIMENTO À CASA DA MOEDA DO BRASIL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES DESTA CORTE E DO TRF DA 4ª REGIÃO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS NO ACÓRDÃO. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. DESCABIMENTO.

1. Os embargos de declaração não são meio próprio ao reexame da causa, devendo limitar-se ao esclarecimento de obscuridade, contradição ou omissão, in casu, inexistentes no acórdão embargado.

2. Matéria do recurso foi devidamente analisada, com motivação clara e nítida. Questões enfrentadas conforme as legislação e jurisprudência pertinentes. O magistrado não está obrigado a julgar de acordo com o pleiteado pelas partes, mas sim com o seu livre convencimento.

3. Deveras apreciado que:

- “o SICOBÉ é regido pela Lei nº 11.827/08, que acrescentou dispositivos à Lei nº 10.833/03, e, por remissão, também o rege a Lei nº 11.488/07, tendo sido editada a IN/RFB nº 869/2008, alterada pelas IN’s nºs 931/2009, 972/2009 e 1192/2011, para regulamentar o aludido instituto;

JURISPRUDÊNCIA

- a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN nº 869/2008, alterada pela de nº 1148/2011, que denominou os medidores de produção de bebidas como SICOBE - Sistema de Controle de Produção de Bebidas - , estabeleceu - ao menos numa primeira leitura de seus dispositivos - mecanismos para instalação desse equipamento e procedimentos de recolhimento (ressarcimento) e fiscalização;

- a lei tratou dos custos de ressarcimento como crédito presumido autorizando a compensação com débitos da Contribuição do PIS/COFINS e da COFINS;

- a Lei nº 11.488/2007 prevê, no seu art. 30, §§ 1º e 2º, sanções fiscais às empresas que impedirem ou retardarem a instalação dos equipamentos, de modo a IN nº 1148/2011 não teria extrapolado de seu poder regulamentar.

- a 'A IN SRF n. 869/2008 ao determinar que a falta de manutenção do sistema pela Casa da Moeda em virtude da ausência de ressarcimento dos valores que lhe são devidos importará em omissão do fabricante do fabricante levando a uma situação de 'anormalidade no funcionamento do sistema'. Assim, não extrapolou do previsto na lei em sentido estrito, mas apenas explicitou, dentro dos limites previstos na norma, o que a Administração entende por 'omissão praticada pelo estabelecimento industrial tendente a, mesmo após a instalação do sistema, prejudicar o seu normal funcionamento', nos termos do artigo 30, §1º, da Lei n. 11.488/2007.' (AG 08000327320124050000, Rel. Des. Federal Ivan Lira de Carvalho, 4ª Turma, PJe, decisão de 18/12/2012);

- 'a Instrução Normativa nº 869/2008 apenas explicita que constitui prática prejudicial ao normal funcionamento do sistema a falta de manutenção preventiva e corretiva, informada pela Casa da Moeda, em virtude do não ressarcimento dos custos do SICOBE, em conformidade com a Lei que, ao cominar a sanção, prevê como fato típico qualquer ação ou omissão praticada pelo fabricante que prejudique o normal funcionamento do SICOBE. O regulamento não institui novo fato típico, mas tão somente descreve uma prática que se amolda à conduta descrita

na lei.' (TRF 4ª Região, APELREEX 5000059-36.2010.404.7005/PR, 1ª Turma, Rel. Joel Ilan Paciornik, D.E. 05/07/2012);

- afasta-se a alegação de ofensa ao princípio da legalidade.”

4. Desnecessário o exame dos arts. 102, caput, alínea “1”, e 195, § 5º, da CF/88, 1º, § 3º, da Lei nº 6.205/75, 1º e 2º, da Lei nº 6.147/74, 1º do Decreto nº 20.910/32, 2º do DL nº 4.597, 219, § 5º, do CPC, 37 da Lei nº 8.213/91, 37 do Decreto nº 3.048/99, 1º-F da Lei nº 9.494/97 e 5º da Lei nº 11.960/09. A decisão basilar-se em matéria pacificada no STJ.

5. Possível erro do julgamento deve ser sanado por recurso próprio.

6. Embargos de declaração não-providos.

A C Ó R D Ã O

Decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negar provimento aos embargos de declaração, nos termos do voto do relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes nos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Recife, 20 de agosto de 2013.

Desembargador Federal MARCELO NAVARRO

RELATOR

(Ementa publicada no DJe TRF5 nº 161/2013, disponibilização 26.08.2013, p. 188/189).

IRPJ. PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. TORNA. GANHO DE CAPITAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0034598-38.2012.4.03.0000/SP

JURISPRUDÊNCIA

2012.03.00.034598-2/SP

RELATOR : Desembargador Federal CARLOS MUTA

AGRAVANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

INTERESSADO : ITAU UNIBANCO S/A e outros

: MORGAN STANLEY URUGUAY LTDA

: MORGAN STANLEY E CO INTERNACIONAL PLC

ADVOGADO : LEO KRAKOWIAK e outro

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 2 VARA DE SAO PAULO>1ª
SSJ>SP

AGRAVADA : DECISÃO DE FOLHAS

No. ORIG. : 00161029120124036100 2 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INOMINADO. ARTIGO 557, CPC. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ. PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. TORNA. GANHO DE CAPITAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MULTA DE CARÁTER PROTELATÓRIO. DESPROVIMENTO DO RECURSO.

1. O artigo 557 do Código de Processo Civil é aplicável quando existente jurisprudência dominante acerca da matéria discutida e, assim igualmente, quando se revele manifestamente procedente ou improcedente, prejudicado ou inadmissível o recurso, tendo havido, na espécie, o específico enquadramento do caso no permissivo legal, como expressamente constou da respectiva fundamentação.

2. Caso em que concedida liminar, em mandado de segurança, que garantiu aos impetrantes *“a suspensão da exigibilidade, nos termos do art. 151, inciso IV do CTN, do crédito tributário correspondente à alienação de ações da TAM efetuadas pelos coimpetrantes Morgan Stanley Uruguay*

Ltda e Morgan Stanley & Co International PLC em decorrência da Oferta Pública de Ações ('OPA'), que se deu no âmbito do processo de concentração de negócios entre as empresas de transporte aéreo LAN e TAM”.

3. As impetrantes alegam que possuíam ações da TAM S.A, e que, em razão da associação dessa companhia com a LAN Airlines S.A, criando a LATAM Airlines Group S.A, foi realizada oferta pública de permuta daquelas ações da TAM com BDRs da LAN, por mandamento legal, com a finalidade de efetuar o cancelamento de registro da TAM na BM&FBOVESPA.

4. A operação foi anunciada no “*Edital de Oferta Pública de Permuta de Ações para Cancelamento de Registro de Companhia Aberta e Conseqüente Saída do Nível 2 de Governança Corporativa da BM&FBOVESPA S.A - Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros*”, com pormenorização do procedimento de permuta.

5. O cancelamento de registro de companhia aberta para negociações de valores mobiliários não pode ser efetuado por simples requerimento, havendo exigência legal condicionando à aquisição da totalidade das ações emitidas pela companhia em circulação, daí a oferta pública para permuta de ações, conforme determina o artigo 4º, §4º da Lei 6.404/76.

6. A Comissão de Valores Mobiliários editou a IN CVM 361/2002, com o objetivo de, dentre outros pontos, regulamentar a oferta pública de aquisição de ações de companhia aberta (OPA) obrigatória, realizada como condição do cancelamento do registro de companhia aberta, por força do § 4º do art. 4º da Lei 6.404/76 e do § 6º do art. 21 da Lei 6.385/76 (artigo 2º, I).

7. O §3º do inciso I do artigo 2º dessa IN dispôs que “*para os efeitos desta Instrução, considera-se OPA a oferta pública efetuada fora de bolsa de valores ou de entidade de mercado de balcão organizado, que vise à aquisição de ações de companhia aberta, qualquer que seja a quantidade de ações visada pelo ofertante*”.

8. O artigo 4º, VII, determina que “*a OPA será efetivada em leilão em bolsa de valores ou entidade de mercado de balcão organizado, salvo*

se, tratando-se de OPA voluntária ou para aquisição de controle, que não estejam sujeitas a registro, for expressamente autorizada pela CVM a adoção de procedimento diverso”.

9. A IN prevê, no mínimo, duas fases constituintes da OPA: uma fora de bolsa de valores, com oferta pública de aquisição, utilizando-se de *“qualquer meio de publicidade da oferta de aquisição, inclusive correspondência, anúncios eletrônicos ou esforços de aquisição”* (artigo 2º, §4º), de *“de maneira a assegurar tratamento eqüitativo aos destinatários, permitir-lhes a adequada informação quanto à companhia objeto e ao ofertante, e dotá-los dos elementos necessários à tomada de uma decisão refletida e independente quanto à aceitação da OPA”* (artigo 4º, II); outra dentro da bolsa de valores, referindo-se ao leilão de aquisição, no caso, da totalidade das ações em circulação, emitidas pela companhia a ter seu registro cancelado (artigo 4º, VII - *“a OPA será efetivada em leilão em bolsa de valores ou entidade de mercado de balcão organizado, salvo se, tratando-se de OPA voluntária ou para aquisição de controle, que não estejam sujeitas a registro, for expressamente autorizada pela CVM a adoção de procedimento diverso”*).

10. A relevância dessa distinção encontra-se na aplicação da norma isentiva de imposto de renda contida no artigo 81, §§1º e 2º da Lei 8.981/1995.

11. A OPA realizada pela TAM consistiu em permuta de ações dessa companhia por títulos representativos de valores mobiliários emitidos no exterior pela LAN, conforme autorizado pelo artigo 6º, II da IN CVM 361/2002 (*“de permuta, quando o pagamento proposto deva ser realizado em valores mobiliários, os quais deverão ser de emissão de companhia aberta, admitidos à negociação no mercado de valores mobiliários, emitidos ou a emitir”*).

12. O alegado ganho de capital auferido pelas co-impetrantes, fato gerador do imposto de renda, decorreria do leilão em bolsa de valores, pela permuta de valores mobiliários e diferença no valor de aquisição, e não da simples oferta pública, com anúncio publicitário externo ao am-

biente da bolsa de valores, daí a manifesta plausibilidade jurídica de adequação do fato à norma isentiva do artigo 81, §§1º e 2º da Lei 8.981/1995.

13. O ganho de capital seria, de fato, obtido em operação em bolsa de valores (permuta), mesmo porque a simples oferta pública, com divulgação em qualquer meio de publicidade, em havendo posterior revogação, não teria ocasionado qualquer ganho de capital, não se podendo, apenas por existir essa etapa externa, concluir que não se trate de operação realizada em bolsa, sendo, portanto, manifesta a improcedência deste recurso.

14. Sequer se pode declarar com segurança, em face dos diversos precedentes regionais, que dessa operação de permuta sem torna decorra ganho de capital, com incidência do imposto de renda. **15.** Por fim, incabível o afastamento da multa de 1% sobre o valor da causa por oposição de embargos declaratórios com caráter protelatório.

16. Restou devidamente fundamentada a aplicação da multa processual, cabendo ressaltar que não se prestam os embargos declaratórios a suprir dúvida subjetiva da parte. De fato, evidenciado que, embora extensamente abordadas as questões então devolvidas, a agravante insistiu, com embargos declaratórios, em pleitear reforma, a pretexto de omissão, porém inserindo discussão no sentido da existência de *error in iudicando*, usando de embargos declaratórios de forma manifestamente imprópria, logrando interrupção de prazo para a interposição do agravo à Turma, assim protelando o curso natural do processo, deduzindo, pois, pretensão protelatória e ilegal, incompatível com os princípios da celeridade e eficiência na prestação jurisdicional, suficiente e bastante para a sanção prevista no artigo 538, parágrafo único, do Código de Processo Civil.

17. Plenamente configurado, pois, o intento protelatório dos embargos de declaração, opostos não para sanar qualquer dos vícios do artigo 535 do Código de Processo Civil, mas para mera rediscussão de alegações e de provas já motivadamente enfrentadas, resultando em postergação da tramitação regular do feito, com interposição de recurso manifestamente improcedente, em detrimento dos princípios da celeridade e eficiência da prestação jurisdicional, de modo que o abuso verificado justifica, na

JURISPRUDÊNCIA

forma do artigo 538, parágrafo único, do Código de Processo Civil, a imposição da multa processual.

18. Agravo inominado desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo inominado, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 05 de setembro de 2013.

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

(Acórdão disponibilizado no DE da JF 3ª Região, divulgação 13.09.2013, pp. 1042/1044).