

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO XI - EDIÇÃO 41 - MARÇO 2014

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 XI – Edição 41 – Março 2014

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2014
Rua Manoel da Nóbrega, 211 cj. 42
04001-906 – São Paulo, SP
Tel./Fax: (11) 3467-2676
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

EDUARDO BAYLÃO ALVES

Advogado. Sócio do Escritório Blazius, Frizzo & Lorenzetti Advogados. Especialista em Direito Tributário.

EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO

Conselheiro representante da Fazenda Nacional na Primeira Seção de Julgamento do CARF. Ex-Julgador na DRJ – Recife (PE). Mestre em Direito e Especialista em Direito Constitucional e em Comércio Exterior.

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.

MARCIO RODRIGO FRIZZO

Advogado Tributarista. Sócio e Diretor do Escritório Blazius, Frizzo & Lorenzetti Advogados Associados. Parecerista. Consultor. Especialista em Direito e Planejamento Tributário pela SPEI. Especialista em Gestão Empresarial pela Univel. Conselheiro Titular da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil e Especialista em Direito Tributário pelo Ibet – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES

Advogada em São Paulo, integrante da Advocacia Gandra Martins. Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária, atual IICS – Instituto Internacional de Ciências Sociais. Membro do Conselho Superior de Direito FECOMÉRCIO – SP. Membro do Conselho do IASP. Membro da Diretoria da Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT. Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas e Professora do Centro de Extensão Universitária.

SUMÁRIO

ARTIGOS	11
NECESSIDADE DE APERFEIÇOAMENTO DO FUNCIONAMENTO DAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO: QUESTIONAMENTOS SOBRE A PUBLICIDADE E A INCONDICIONAL OBEDIÊNCIA HIERÁRQUICA	13
<i>Eduardo Martins Neiva Monteiro</i>	
1. Introdução	13
2. Breves anotações acerca do funcionamento das DRJ	15
3. A publicidade mitigada	18
4. A questionada obrigatoriedade de os Julgadores obedecerem a atos normativos emitidos pela Receita Federal	25
5. Conclusões	32
MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA: HÁ CONCOMITÂNCIA?	35
<i>Marcio Rodrigo Frizzo</i>	
<i>Eduardo Baylão Alves</i>	
1. Introdução	35
2. Da obrigação como instituto jurídico e do laço vinculativo entre o credor e o devedor	36
3. Do recolhimento mensal sobre bases estimadas (art. 2º da Lei n. 9.430/96) e da natureza jurídica das antecipações mensais	42
4. Das hipóteses de incidência da multa de ofício e da multa isolada	47
5. Da crítica aos entendimentos existentes	53
6. Da conclusão	56
LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO NA REVISÃO ADUANEIRA	57
<i>Maria Aparecida Martins de Paula</i>	
Introdução	57
1. A tributação na importação	58
2. Lançamento tributário	63
3. Lançamento tributário na revisão aduaneira	74
Considerações finais	89
Referências	91

PARECER 95

ARBITRAMENTO. ARBÍTRIO SEM FUNDAMENTAÇÃO LEGAL –
INTELIGÊNCIA DE PRINCÍPIOS E NORMAS CONSTITUCIONAIS
SOBRE A HIPÓTESE DE IMPOSIÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA E
OUTROS TRIBUTOS – PARECER 97

Ives Gandra da Silva Martins

Marilene Talarico Martins Rodrigues

JURISPRUDÊNCIA 155

ARTIGOS

NECESSIDADE DE APERFEIÇOAMENTO DO FUNCIONAMENTO DAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO: QUESTIONAMENTOS SOBRE A PUBLICIDADE E A INCONDICIONAL OBEDIÊNCIA HIERÁRQUICA

Eduardo Martins Neiva Monteiro

“A pessoa que é envolvida em um processo tem a privacidade mitigada, porque pela Constituição o processo é público. O sigilo é exceção. Quando envolve homem público, que deve contas ao contribuinte, essa publicidade deve ser até maior.” (Ministro do STF, Marco Aurélio Mello, em entrevista à revista *Veja*, Ed. 2360, ano 47, n. 7, de 12/2/14, p. 17)

1. Introdução

O rito do processo administrativo tributário federal prevê o julgamento em primeira instância, por unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) espalhadas pelo país¹, de impugnações ou manifestações de inconformidade interpostas pelos contribuintes em face de auto de infração ou de indeferimento, por exemplo, de pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento.

São as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, comumente conhecidas como DRJ, unidades de natureza colegiada.

1. De acordo com o Anexo IV do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Portaria MF n. 203, de 14/5/12), há atualmente DRJ em funcionamento nos seguintes municípios: Belém (PA), Belo Horizonte (MG), Brasília (DF), Campinas (SP), Campo Grande (MS), Curitiba (PR), Florianópolis (SC), Fortaleza (CE), Juiz de Fora (MG), Porto Alegre (RS), Recife (PE), Ribeirão Preto (SP), Rio de Janeiro (RJ), Salvador (BA) e São Paulo (SP).

Não obstante funcionarem há mais de dez anos com este modelo, algumas especificidades relacionadas ao julgamento por elas realizado começam a chamar a atenção, principalmente ao compará-lo com o adotado, em segunda instância, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), do Ministério da Fazenda. Adiante-se que neste órgão as sessões de julgamento são públicas, os contribuintes ou seus patronos podem realizar sustentação oral e distribuir memórias, há sorteio público de lotes de processos e as pautas de julgamento são publicadas previamente no Diário Oficial da União e divulgadas em seu sítio eletrônico na internet (www.carf.fazenda.gov.br).

Dada a relevância para as partes envolvidas no litígio, vale analisar o tratamento conferido ao princípio/garantia da publicidade nas DRJ, para em seguida verificar, a partir de diretrizes colhidas no próprio ordenamento jurídico pátrio, se a sua aplicação está sendo adequada. Neste ponto, normas constitucionais consistirão no principal parâmetro de aferimento, quando também serão reiteradas algumas considerações expostas pelo autor em recente estudo².

Outra questão que permeia o cotidiano dos Julgadores é a obrigatoriedade de aplicarem nos julgamentos normas infralegais editadas pela RFB, bem como as interpretações oficiais de tal órgão.

Apesar de fundamentada no princípio da hierarquia, vez que são unidades da RFB, é inegável que em certa medida tal diretriz compromete o livre convencimento dos Julgadores, a ponto de se questionar se a atividade é mesmo de julgamento, mormente quando em discussão questões consolidadas na instância superior ou mesmo no Poder Judiciário em sentido contrário.

O intuito é verificar se o atual modelo necessita de aperfeiçoamento, a propiciar uma maior legitimidade das decisões proferidas por aquelas unidades de julgamento.

O presente estudo tem a pretensão de ser um ponto de partida não apenas para o aprofundamento das discussões a respeito de tais matérias, atualmente

2. Publicidade em julgamentos da Receita prestigia Constituição. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2014-fev-06/eduardo-monteiro-publicidade-julgamentos-receita-prestigia-constituicao>. Consulta em 9/2/14.

incipientes, mas também uma espécie de alerta às autoridades competentes para que iniciem um movimento para otimizar o funcionamento das DRJ perante a sociedade.

2. Breves anotações acerca do funcionamento das DRJ

As DRJ desempenham um relevante papel no contencioso administrativo tributário federal, quando apreciam, em primeira instância, por exemplo, processos de autos de infração; de suspensão de imunidade ou isenção; e, ainda, de pedidos de compensação, restituição ou ressarcimento.

Não se conformando com decisões proferidas por unidades locais (preparadoras) da RFB, os contribuintes podem, no prazo legal, apresentar defesa com vistas a reverter o entendimento inicial do Fisco federal, denominadas impugnação e manifestação de inconformidade.

O Decreto n. 7.574, de 29/9/11, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta e outros que especifica, sobre matérias administradas pela RFB, assim dispõe:

Art. 61. O julgamento de processos sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os relativos à exigência de direitos antidumping e direitos compensatórios, compete em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Decreto n. 70.235, de 1972, art. 25, inciso I; Lei n. 9.019, de 30 de março de 1995, art. 7º, §5º).

Parágrafo único. A competência de que trata o caput inclui, dentre outros, o julgamento de:

I - impugnação a auto de infração e notificação de lançamento (Decreto n. 70.235, de 1972, art.14);

II - manifestação de inconformidade do sujeito passivo em processos administrativos relativos a compensação, restituição e ressarcimento de tributos, inclusive créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI (Lei n. 8.748, de 1993, art. 3º, inciso II; Lei n. 9.019, de 1995, art. 7º, §1º e §5º); e

III - impugnação ao ato declaratório de suspensão de imunidade e isenção (Lei n. 9.430, de 1996, art. 32, §10).

As DRJ são unidades de deliberação interna da RFB, de natureza colegiada, conforme prevê o Decreto n. 70.235, de 6/3/72, que regula o processo administrativo tributário no âmbito federal:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

.....

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

A criação destas Delegacias especializadas, dentre outras importantes razões, teve como principal motivação a necessidade e conveniência de separar a competência das autoridades responsáveis pela fiscalização daquelas responsáveis pela atividade de julgamento. Esta dissociação de poder/dever, com efeito, buscou potencializar o cumprimento do princípio da imparcialidade que melhor atende aos interesses das partes no processo³.

O ato normativo infralegal que disciplina o funcionamento das DRJ é a Portaria MF n. 341, de 12/7/11, que estabelece algumas características, como, por exemplo: (a) são constituídas por Turmas Ordinárias e Especiais⁴, cada uma delas integrada por cinco Julgadores, podendo funcionar com até sete julgadores, titulares ou pro tempore⁵; (b) os Julgadores são ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, preferencialmente com experiência na área de tributação e julgamento ou habilitado em concurso público

3. PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. Delegacias da Receita Federal de Julgamento e evolução das normas do processo administrativo fiscal. In *Processo administrativo fiscal*. 4º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 1999, p.135.

4. As Turmas Especiais possuem caráter temporário e são integradas por Julgadores pro tempore, estando vinculadas a determinada Turma Ordinária e sendo instaladas por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil. Caso sigam o modelo adotado em segunda instância, o funcionamento reservar-se-á a processos cujo valor do litígio não ultrapasse determinado limite de alçada.

5. De acordo com a Portaria MF n. 341/11, Julgador pro tempore, além de naturalmente compor Turmas Especiais (art.2º, §3º), dado o caráter precário destas, também é aquele designado para completar determinado mandato (Art.4º, §§1º e 3º).

nessa área de especialização, sendo seus mandatos limitados a trinta e seis meses, admitidas reconduções ilimitadas; (c) devem ser realizadas, pelo menos, doze sessões de julgamento por ano; e (d) previsão de existência de pauta de julgamento com a indicação, no mínimo, dos processos a serem julgados e o respectivo relator, sem previsão de publicação externa.

A fixação da competência de cada uma das DRJ e respectivas Turmas é estabelecida em razão da matéria (Anexos I e II da Portaria RFB, de 24 de julho de 2013), sendo que a distribuição dos processos cabe à Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial da RFB (Cocaj), que leva em consideração as prioridades estabelecidas na legislação e a capacidade de cada unidade. Nota-se a preocupação da Administração tributária federal em distribuir os processos de forma equânime o estoque de processos entre as DRJ, contribuindo para a redução do tempo de julgamento.

Nas Turmas, os critérios para a distribuição dos processos são definidos por cada Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento, observadas as prioridades e preferências estabelecidas na legislação, a semelhança e conexão de matérias e as diretrizes oriundas da Cocaj. A distribuição efetiva dos processos cabe ao Presidente da Turma, o que enseja uma observação sobre a injustificada ausência de sorteio, o que abre à possibilidade de tal autoridade, por critério subjetivo, definir o relator de determinado processo, algo que vai de encontro ao modelo de funcionamento da instância superior (CARF) e do Judiciário, afeito a distribuições eletrônicas.

As Turmas realizam, pelo menos, 12 (doze) sessões de julgamento por ano, de forma presencial ou não presencial (por vídeo conferência, web conferência ou tecnologia similar).

Quanto à pauta, não são divulgadas previamente, de maneira que o contribuinte apenas conhece que determinado processo de seu interesse foi apreciado, quando intimado do resultado do julgamento.

As deliberações são iniciadas quando presente a maioria dos membros da Turma, sendo a decisão tomada por maioria simples, não sendo admitida a abstenção, cabendo ao Presidente da Turma voto ordinário, bem como o de qualidade, se for o caso.

Ao final de cada sessão de julgamento, lavra-se uma ata em que são relatadas todas as ocorrências, assinada pelo Presidente da Turma.

3. A publicidade mitigada

Expostas as principais regras de funcionamento das DRJ, nota-se, da leitura do ato normativo que o regula, que a publicidade que proporciona quanto aos julgamentos que realiza limita-se à divulgação na internet (endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>) das ementas dos acórdãos com determinadas informações (exercício correspondente, data da sessão e número do acórdão). Nada mais!

Publicação prévia de pauta, abertura das sessões, possibilidade de sustentação oral pelas partes (Fazenda Nacional e contribuintes) e distribuição de memoriais não fazem parte do cotidiano das DRJ.

Daí a razão de a noticiada decisão liminar proferida em 27 de janeiro de 2014 pela Justiça Federal do Rio de Janeiro⁶, a favor da Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Rio de Janeiro (RJ), no sentido de obrigar a publicação prévia das pautas de julgamento e permitir o comparecimento das partes e seus advogados para assistir às sessões de julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), podendo, inclusive, “ofertar questões de ordem sobre aspectos de fato da causa”, inegavelmente consistir em um verdadeiro avanço.

Apesar de não se ter permitido aos patronos sustentarem oralmente suas razões de defesa, não deixa de ser um importante marco rumo ao aperfeiçoamento, pelo Fisco, do processo administrativo tributário federal, pondo holofotes sobre o princípio/garantia da publicidade.

O Mandado de Segurança Coletivo impetrado pela OAB – Rio de Janeiro (RJ) não pode ser entendido como uma tentativa de se reduzir a quantidade de decisões favoráveis ao Fisco em primeira instância, ou mesmo de se evitar a parcialidade dos Julgadores fazendários.

6. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2014-jan-30/liminar-rj-transparencia-julgamentos-receita-inspira-oab>. Consulta em 1/2/14.

Longe disso, buscou, na realidade, garantir o adequado acompanhamento dos julgamentos pelos contribuintes e seus advogados. Nada mais natural!

Tal providência, acompanhada do provimento judicial, ainda que liminar, pode iniciar uma mudança de mentalidade com vistas à efetiva implementação do princípio da publicidade à plenitude.

Sobre tal princípio, o legislador constituinte tratou em mais de um dispositivo. Vejamos:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....

LX - a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem;

.....

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

.....

Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

.....

IX - todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação;

X - as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros;

Assim, no âmbito judicial, por força constitucional, nem mesmo a lei pode excluir a presença dos advogados das partes. Qual a lógica, então, de se adotar postura diferente nos julgamentos administrativos realizados por órgãos colegiados?

Se a Administração Pública deve obediência à publicidade, torna-se inegociável tal garantia, no mínimo quanto às partes interessadas na solução da controvérsia instaurada perante as DRJ, que não podem ser privadas de conhecer o teor dos debates.

Com razão, Presidente e Vice-Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB-RJ, Maurício Pereira Faro e Gilberto Fraga, quando ressaltam que “Para estarrecimento de todos, as sessões de julgamento sempre foram fechadas e revestidas de um sigilo absolutamente injustificado e divorciado de qualquer respaldo lógico ou jurídico”⁷.

Relativamente às sessões de julgamento, o acesso não é franqueado ao público, transcorrendo, não obstante o evidente compromisso do legislador constituinte com a publicidade, sem qualquer participação das partes interessadas (Procuradoria da Fazenda Nacional e contribuintes), sendo condenável tal modelo e insuficiente a publicação apenas das ementas no sítio da RFB na internet.

Atualmente, sequer se toma conhecimento de quando determinado processo irá a julgamento, pois as pautas não são publicadas previamente no Diário Oficial da União ou divulgadas.

Depõe contra o princípio/garantia constitucional da publicidade sonegar às partes o direito de presença que lhes proporcionaria conhecer o teor dos debates que precederam a formalização do acórdão.

Seria ingênuo afirmar que acórdãos, em especial os decorrentes de casos mais complexos, sejam capazes de fielmente retratar as discussões travadas durante o julgamento. Ora, a abertura dos debates ao público, ou no mínimo às partes, auxilia na melhor compreensão de todos os argumentos levados

7. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-jul-17/oab-rj-oficia-receita-federal-advogados-participem-julgamentos>. Consulta em 1/2/14.

em consideração pela Turma Julgadora, não apenas dos que restaram afinal formalizados.

Que não se compare tal situação com as decisões monocráticas, ainda que proferidas pelo Poder Judiciário. Nas DRJ, não custa repetir, as decisões são colegiadas, muitas vezes precedidas de calorosos debates, a exemplo do que ocorre em segunda instância no CARF, diferentemente do exercício solitário dos juízes ou demais autoridades com poder decisório monocrático.

Por mais que haja argumentos contrários por parte da RFB, para não permitir o acesso às sessões de julgamento, como a falta de estrutura e de pessoal, ou a necessidade de se impor celeridade aos julgamentos; a publicidade, como princípio/garantia que é, não pode ceder frente a obstáculos de outra ordem, dissociados de conteúdo normativo. A compreensão do ordenamento jurídico ocorre em uma dinâmica a partir da Constituição, à qual devem se conformar os atos normativos de hierarquia inferior; não o contrário.

Recentemente, o ex-Subsecretário de Tributação da RFB, Sandro de Vargas Serpa, justificou o modelo de funcionamento das DRJ na proteção ao sigilo fiscal, tendo concluído que a sua flexibilização, por exemplo, pelo CARF, justificar-se-ia em razão de tal órgão estar fora da RFB, sendo composto por Conselheiros representantes dos contribuintes que não são Auditores-Fiscais⁸.

É verdade que o sistema de julgamento nas DRJ, tendo como uma de suas características a confidencialidade dos debates, não se reproduz em segunda instância, quando são realizados com amplo acesso ao público⁹.

Ora, a RFB também compõe a estrutura do Ministério da Fazenda, cujo titular da pasta tem propiciado ao longo dos anos, ao elaborar o Regimento Interno do CARF, ampla publicidade às deliberações, antes (com a publicação prévia da pauta de julgamento no Diário Oficial da União), durante (com

8. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-jul-17/oab-rj-oficia-receita-federal-advogados-participem-julgamentos>. Consulta em 1/2/2014.

9. No CARF, os debates realizam-se com acesso ao público. Conforme previsão regimental, há ainda a possibilidade de se ampliar a divulgação, com a implementação de realização de sessões virtuais de julgamento em alguns Estados da Federação, o que permitirá o acesso a advogados, contribuintes e demais interessados que não podem se deslocar à Brasília constantemente para acompanhá-las.

abertura das sessões ao público, com possibilidade de distribuição de memoriais e sustentação oral pelas partes interessadas) e após os julgamentos (sendo disponibilizada a íntegra dos acórdãos no sítio do CARF na internet).

Assim, a decisão quanto à flexibilização do sigilo já foi tomada pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda, a quem o Secretário da Receita Federal do Brasil subordina-se.

Acerca da participação de Conselheiros representantes dos contribuintes, a exemplo dos representantes da Fazenda Nacional, igualmente exercem uma função pública e, como tal, comprometem-se também com o sigilo de dados, podendo ser responsabilizados, civil, administrativa e penalmente, em caso de indevida violação.

Com a devida regulamentação, afasta-se o risco de os Julgadores incorrerem em qualquer violação de sigilo.

Não obstante as considerações do ex-Subsecretário de Tributação da RFB, importantes não apenas pelas ponderações em si, mas também para se desvendar os reais motivos de se permanecer com o combatido modelo de funcionamento das DRJ, juridicamente em sua totalidade não se sustentam, pois não há razão, em um Estado Democrático de Direito, para se desviar da Constituição Federal, que estabelece a primazia da publicidade dos julgamentos.

Como visto, nos Tribunais, mesmo as decisões administrativas devem ser tomadas em sessão pública, ou ao menos com a participação dos interessados ou seus advogados.

Além de representar transparência, franquear ao público o acompanhamento das sessões de julgamento possibilitaria o controle popular, ou por outros órgãos, o que só reforçaria a legitimidade dos acórdãos proferidos pelas DRJ.

Uma decisão só pode ser questionada caso seja conhecida sua fundamentação em todas as suas nuances, com publicidade, sem a qual se caracteriza o cerceamento do direito de defesa¹⁰:

Aspecto relevante da fundamentação dos votos que integram uma decisão de órgão colegiado reside na publicidade das sessões nas quais esses votos são proferidos. É inadmissível uma sessão secreta, onde um dos membros do órgão colegiado pode fundamentar seu voto em razões inteiramente que jamais publicaria [...]. Os votos, para serem válidos, devem ser fundamentados e proferidos publicamente.

A Constituição admite expressamente, é certo, que a lei pode “limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes”. Tem-se nessa ressalva a restrição máxima admitida.

Repudia-se qualquer hipótese de julgamento secreto, sem a necessária publicidade, salvo nas hipóteses constitucionais excepcionais¹¹, sendo fundamental à garantia de demais direitos¹²:

A publicidade é princípio constitucional da Administração, previsto no art.37 da Constituição da República, em face de, numa sociedade democrática, não haver participação do povo no exercício do poder, se não se contar com conhecimento público dos atos por ele praticados. Este princípio se apresenta com um daqueles que se põem como fundamentais para que o processo possa cumprir o seu objetivo garantidor de direitos, especialmente aqueles que concernem à liberdade.

10. MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos do direito de defesa no processo administrativo tributário*. In Revista Dialética de Direito Tributário. N. 175. São Paulo: Oliveira Rocha, abril/2010, p.13.

11. MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.279.

12. RIBEIRO, Wilton Luiz Cabral. *A decisão administrativa no processo administrativo tributário: consequências e limitações de sua aplicação*. In Temas atuais de direito tributário. V. II. FEITOSA, Raymundo Juliano Rego e QUEIROZ, Mary Elbe (orgs.). Recife: ESAF, 2003, p.398.

Ao tratar da possibilidade de divulgação, em sítio eletrônico oficial, de informações funcionais de servidores públicos, inclusive a respectiva remuneração, o Pleno do STF (SS 3902 AgR-segundo/SP, Julg. 9/6/11, Dje 3/10/11) assentou logo na ementa de tal julgado:

A prevalência do princípio da publicidade administrativa outra coisa não é senão um dos mais altaneiros modos de concretizar a República enquanto forma de governo. Se, por um lado, há um necessário modo republicano de administrar o Estado brasileiro, de outra parte é a cidadania mesma que tem o direito de ver o seu Estado republicaneamente administrado. O “como” se administra a coisa pública a preponderar sobre o “quem” administra – falaria Norberto Bobbio –, e o fato é que esse modo público de gerir a máquina estatal é elemento conceitual da nossa República. O olho e a pálpebra da nossa fisionomia constitucional republicana. 4. A negativa de prevalência do princípio da publicidade administrativa implicaria, no caso, inadmissível situação de grave lesão à ordem pública.

Em outra oportunidade, ao apreciar a hipótese de sessão secreta no julgamento de ações criminais de competência originária do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, o Plenário do STF declarou: “*Ante a regra fundamental insculpida no art. 5º, LX, da Carta Magna, a publicidade se tornou pressuposto de validade não apenas do ato de julgamento do Tribunal, mas da própria decisão*” (ADI 2970/DF, Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Julg. 20/4/06, DJ 12/5/06).

Cabe ainda mencionar que algumas das limitações aqui apontadas nos julgamentos que ocorrem nas DRJ foram tratadas pela decisão liminar concedida em 11/2/14 pelo Juiz Federal da 8ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, no Mandado de Segurança n. 9018-74.2014.4.01.3400, impetrado pela Ordem dos Advogados do Brasil – Seção do Distrito Federal, ocasião em que se determinou a aplicação aos julgamentos nas DRJ do Regimento Interno do CARF, no que couber; e a disponibilização prévia das pautas de julgamento; bem como a possibilidade de presença do contribuinte e de seu advogado na sessão durante o julgamento do seu recurso; podendo apresentar memoriais e proceder à sustentação oral, por exemplo.

Com a devida vênia, parece-me equivocada tal decisão quanto à aplicação do Regimento Interno do CARF às DRJ, pois inexiste lacuna. O que há, e disso o presente estudo cuidou de explicitar, é uma espécie de regulamento (Portaria MF n. 341/11) que não contempla o princípio constitucional da publicidade em contornos ideais. Sem recorrer a diploma afeto a julgamentos em órgão estranho à Secretaria da Receita Federal, o que fere o poder de auto-regulamentação deste último, poderia ter deferido, por exemplo, o direito de presença do contribuinte e de seu patrono diretamente com fundamento no princípio/garantia da publicidade, com assento constitucional.

Em suma, depõe contra o princípio constitucional da publicidade o fato de os interessados, em processos administrativos tributários perante as DRJ, não poderem conhecer o teor dos debates, nem sempre retratados nos acórdãos. Não é exagero concluir que, principalmente nos casos de maior complexidade, pode restar prejudicado até mesmo o direito de defesa em segunda instância, pois os contribuintes restam privados de conhecer todos os argumentos levados em consideração pela Turma julgadora.

4. A questionada obrigatoriedade de os Julgadores obedecerem a atos normativos emitidos pela Receita Federal

Outro ponto que provoca inquietação em quem lida com processo administrativo tributário federal reside na vinculação do convencimento dos Julgadores a atos normativos e interpretações da RFB.

Como visto, as DRJ integram a estrutura da RFB, o que faz com que seus membros Julgadores, Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, preferencialmente com experiência da área de tributação e julgamento, ou habilitado em concurso público nessa área de especialização, tenham o dever de observar entendimento do órgão, expresso em atos normativos. A Portaria MF n. 341/11 é expressa a esse respeito:

Art. 7º São deveres do julgador:

.....

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei n. 8.112, de 1990¹³, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Na comparação do funcionamento das DRJ com o do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, há quem ressalte tal vinculação hierárquico-administrativa¹⁴:

A mais relevante distinção entre elas decorre da vinculação hierárquico-administrativa a que estão sujeitas as instâncias. Isto porque, para as DRJ, integrantes da RFB, as normas complementares, previstas no art.100 do CTN – instruções normativas, pareceres, portarias, soluções de consulta – incluem aquelas emanadas da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil. Logo, os acórdãos proferidos pelas DRJ obedecem a tais normas. Já o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que compõe a estrutura do Ministério da Fazenda, mas não é subordinado à RFB, não reconhece os atos infralegais editados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil como normas que vinculem suas decisões. Desta forma, enquanto uma DRJ é obrigada a julgar de acordo com o entendimento manifestado em uma instrução normativa da RFB, o referido Conselho pode considerar esta mesma instrução normativa ilegal, ou dotada de natureza meramente orientadora, isto é, com uma das interpretações possíveis, dada à lei, pela RFB.

Não obstante as considerações baseadas no princípio da hierarquia, pode-se questionar, na prática, a subdivisão do julgamento em duas instâncias, como observa Minatel¹⁵, para quem tal estrutura seria apenas teórica:

13. O art.116 da Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990, que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais, estabelece: “Art.116. São deveres do servidor: [...] III – observar as normas legais e regulamentares”.

14. BORBA, Bruna Estima. *Imposto de renda das pessoas físicas*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

15. MINATEL, José Antonio. *Dupla instância, formação paritária e advocatária no processo administrativo tributário*. In *Processo administrativo fiscal*. 4º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 1999, pp. 102-103.

Mesmo com o inquestionável avanço experimentado com a criação das Delegacias de Julgamento, também no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, é inconteste que o julgamento ainda permanece estruturado só teoricamente em dupla instância, circunstância atestada não só pela vinculação funcional e hierárquica dos julgadores singulares¹⁶, como também pela existência de expressa determinação no sentido de que “os Delegados da Receita Federal de Julgamento observarão preferencialmente, em seus julgados, o entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, expresso em Instruções Normativas, Portarias e despachos do Secretário da Receita Federal, e em Pareceres Normativos, Atos Declaratórios Normativos e Pareceres, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação.

.....

A segurança jurídica não se faz unicamente pela possibilidade ou impossibilidade de julgar, mas, sobretudo, pelo dever insito atribuído ao julgador administrativo de que também ele está submetido aos ditames da lei, visto que o verdadeiro estado de direito só se materializa quando o próprio Estado também se submete ao direito nele vigente.

O julgador administrativo, para bem decidir, deverá sopesar as razões ofertadas pelo contribuinte com os pareceres emitidos no âmbito da Fazenda e comportar-se nos termos da Constituição e das leis pertinentes¹⁷:

[...] a autoridade administrativa superior não pede ao julgador administrativo que julgue desta ou daquela maneira. O julgador é nomeado para exercer tal função em vista do seu conhecimento, da sua experiência, do seu saber, de ser probo. Não é um mero “marionete”. Trata-se, isto sim, de um servidor público que merece a mais absoluta confiança. Do contrário, não haveria um número considerável de decisões contrárias à própria

16. Apesar de a análise ter sido realizada quando as decisões de primeira instância eram monocráticas, proferidas pelos Delegados de Julgamento, mantém-se atual em razão de subsistir a vinculação dos Julgadores aos atos emanados da RFB.

17. CASSONE, Vittorio. *A pessoa do julgador administrativo*. In Processo administrativo fiscal. 5º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2000, p. 155.

Fazenda Pública, tanto em Primeira quanto em Segunda instância administrativa.

Trata-se, enfim, de uma função que deve ser exercida com liberdade mas com responsabilidade e nos limites da Constituição, das leis e dos princípios inerentes ao Direito Administrativo [...]

Apesar de tal modelo de funcionamento, reconhece-se um sensível avanço na atual estrutura, não obstante a aludida limitação a que se submetem¹⁸:

Houve, entretanto, sensível evolução na estrutura então vigente no âmbito da Secretaria da Receita Federal com a criação das Delegacias de Julgamento que vieram dar maior independência à primeira instância, em que pese as limitações hierárquicas a que estão submetidas, já que inseridas no contexto da subordinação administrativa e, por força disto, têm que se adequar ao disciplinamento normativo do órgão a que estão subordinadas, em que pese a atual transformação em Turmas, ter conferido um maior grau de independência aos julgadores o que é um sensível avanço.

Ao contrário do que ocorre no âmbito das DRJ, nos julgamentos em segunda instância não é incomum atos normativos, editados pelas Administrações tributárias com a função de apenas regulamentar dispositivos legais, serem afastados por extrapolarem tais limites. Como exemplo, podem ser mencionados os seguintes acórdãos:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - O art. 18 da Lei n. 9.430/96 não veda a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL na avaliação de eventuais ajustes a título de "Preços de Transferência" relativamente aos custos de bens importados de empresas ligadas estabelecidas no exterior. A vedação constante do § 1º do art. 40 da então vigente Instrução Normativa SRF n. 38/97 não tinha base

18. RODRIGUES, Edison Pereira. *A dupla instância administrativa em matéria tributária*. In Processo administrativo tributário. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, pp.740-741.

legal. (Primeiro Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Acórdão n. 107-09.363, de 17/04/08, Rel. Cons. Luiz Martins Valero)

(...) LUCRO ARBITRADO - AGRAVAMENTO DE PERCENTUAL DO ARBITRAMENTO - O princípio constitucional da estrita legalidade, recepcionado pelo Código Tributário Nacional no artigo 97, segundo o qual somente a lei pode estabelecer a instituição e a extinção de tributos, bem como a majoração e redução, ressalvadas as disposições que menciona, não admite o aumento de tributos através de Portarias Ministeriais, restando ilegal os agravamentos das alíquotas do arbitramento do lucro na forma do disposto na Portaria Ministerial n. 524/93, art. 7º c/c IN 79/93, art. 8º (...) (Primeiro Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Acórdão n. 107-07.153, de 14/05/03, Rel. Cons. Edwal Gonçalves dos Santos)

Nesse contexto, é importante abrir parênteses para assentar a relevância do princípio da legalidade, que se constitui em um dos pilares do Estado Democrático de Direito, devendo ser protegido, inclusive, no âmbito de julgamentos administrativos.

O legislador constituinte estabeleceu que a Administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art.37, com a redação conferida pela Emenda Constitucional n. 19, de 1988).

Tal princípio igualmente está previsto no art. 2º da Lei n. 9.784/99.

Na seara tributária, uma marcante expressão do princípio da legalidade é, por exemplo, a vedação aos entes estatais de exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art.150, I, da Constituição Federal).

O princípio da legalidade, assim como o da publicidade outrora tratado, tem berço constitucional. Considerando-se os princípios jurídicos da tributação como limitações ao poder de tributar, tem especial relevância a previsão de que a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios não podem exigir tributos sem terem sido instituídos por lei:

[...] Só mediante lei são possíveis a criação e a majoração de tributo. Não mediante decreto, ou portaria, ou instrução normativa, ou qualquer ato

normativo que não seja lei, em sentido próprio, restrito [...]. Essa regra, porém, admite exceções no que se refere à majoração de certos tributos, que pode ocorrer, dentro de limites fixados em lei, por ato do Poder Executivo. Tais exceções, é importante esclarecer, são somente as previstas na própria Constituição Federal. (MACHADO, 1998, p.185)

Há quem sustente que o princípio da legalidade, em matéria tributária, reveste-se, considerando-se a doutrina da fundamentalidade, em verdadeira regra, porquanto exige apenas uma medida de cumprimento constitucionalmente estabelecida. Assim, o preceito que estabelece que a criação ou a majoração de tributos apenas se opera por meio de lei em sentido formal e material, deve ser interpretado e aplicado pelo método subsuntivo, ou seja, ocorrido o fato descrito em sua hipótese, torna-se exigível o específico comportamento delineado em seu mandamento¹⁹.

O Código Tributário Nacional estabelece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142), de onde se depreende que não podem os agentes da Administração tributária se desviar dos ditames legais, seja quando da constituição do crédito tributário ou posteriormente.

Porém, o Decreto n. 70.235/72 vedou aos órgãos/unidades de julgamento a possibilidade de afastarem, regra geral, a aplicação de lei mesmo sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 26-A. 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. (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

.....

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

19. VAREJÃO, José Ricardo. *Princípio da igualdade e direito tributário*. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 80.

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

Assim, salvo tais exceções, a discussão sobre a constitucionalidade de lei não pode ser dirimida na instância administrativa.

Por outro lado, o Decreto n. 70.235/72 não proíbe a apreciação, pelas instâncias julgadoras, da legalidade de determinada Instrução Normativa, Solução de Consulta Interna ou mesmo Nota Técnica.

Finalmente, ao encontro do que aqui se sustentou, não obstante ser mais restrita, tem-se a conclusão exposta no Parecer PGFN/CDA/CRJ n. 396, de 11/3/13, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda (Diário Oficial da União de 5/7/13, Seção 1), no sentido de se determinar a vinculação dos órgãos de julgamento de primeira instância administrativa às teses firmadas pelo STF e STJ na sistemática dos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil. Vejamos:

REPERCUSSÃO DA DISPENSA DE IMPUGNAÇÃO FUNDADA EM PRECEDENTE DO STF OU DO STJ, JULGADO NA SISTEMÁTICA DOS ARTS. 543-B E 543-C DO CPC, NO ÂMBITO DAS ATRIBUIÇÕES INSTITUCIONAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPLEMENTAÇÃO AO PARECER PGFN/CDA N. 2025/2011.

.....

(ii) O acolhimento da orientação jurisprudencial pacificada na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC constitui verdadeira tendência, diante da necessidade de se prestigiar a missão constitucional do STF e do STJ. A manutenção de interpretação divergente assume caráter excepcional, cuja pertinência deve ser identificada à luz de cada precedente específico;

(iii) A observância da tese firmada pelos Tribunais Superiores na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC deve ser introduzida formalmente na legislação tributária, por meio da expedição e/ou adequação dos atos e decisões normativos, a teor do disposto nos arts. 100 e 146 do CTN, e acarreta:

a. A possibilidade de revisão de ofício dos lançamentos já efetuados e de retificação de ofício das declarações do sujeito passivo, a fim de eximido do crédito tributário não extinto e indevido. Nas hipóteses em que extinto o direito de crédito, a atuação de ofício da autoridade administrativa não se mostra mais cabível, haja vista a incidência específica do art. 168 do CTN, que condiciona a correção do erro e a devolução do indébito à apresentação de requerimento pelo contribuinte, dentro dos prazos expressamente previstos.

b. A possibilidade de restituição do indébito e de compensação, na forma da legislação em vigor.

c. A vinculação dos órgãos de julgamento de primeira instância administrativa, em cumprimento ao disposto no art. 7º da Portaria MF n. 341, de 12 de julho de 2011.

5. Conclusões

Quanto ao princípio/garantia da publicidade, viu-se que tem assento constitucional, de sorte que não pode ser olvidado pela Administração pública.

O funcionamento da Administração deve voltar-se para o público e de forma pública, transparente, sem flertes para o mistério. A *res publica* exige trato adequado, mormente quando em disputa interesses tributários tão relevantes, dos contribuintes e da Fazenda Nacional.

Além de representar transparência, franquear o acompanhamento das sessões de julgamento fortalece a fiscalização popular, não se podendo retirar do controle social a atividade judicante.

Quem gerencia interesse público deve ser controlado.

Nos tempos atuais não se pode temer o escrutínio público, lastreando-se o Estado democrático também na transparência, tratando-se o princípio da publicidade de uma verdadeira obsessão do legislador constituinte.

Conclui-se que no funcionamento das DRJ, dada a sua matriz constitucional, a publicidade não pode relegada a segundo plano, não se podendo perdê-la de vista. De acordo com a Carta Magna, a lei só pode restringir a publicidade dos atos processuais para proteger a intimidade ou o interesse social (art.5º, LX); devendo a Administração Pública federal, que engloba a Secretaria da Receita Federal do Brasil, obedecer ao princípio da publicidade (art. 37). Se, em regra, todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário são públicos (art.93, IX), devendo, inclusive, as decisões administrativas serem motivadas em sessão pública (art.93, X), resta desprovida de fundamento a manutenção de julgamento “às portas fechadas” no âmbito das DRJ, mormente quando consideradas as partes interessadas no litígio (a União, por meio da Procuradoria da Fazenda Nacional, e os contribuintes).

As decisões judiciais referidas neste artigo são dotadas de um enorme significado, especialmente para que se chegue a um modelo consonante com o imperativo constitucional da publicidade.

Com a devida abertura dos julgamentos no âmbito das DRJ, ganham todos, contribuinte, Fazenda Nacional e a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, com o reconhecimento da adequada legitimidade das decisões proferidas por suas unidades de julgamento, que, reconhecidamente, prestam relevantes serviços ao Estado brasileiro.

Deficiente, portanto, à luz da Constituição Federal, o atual modelo das DRJ quanto à publicidade.

No que concerne ao outro objeto deste estudo, qual seja, a obrigatoriedade de os Julgadores necessariamente seguirem atos normativos editados pela RFB, não se pode, em conclusão, deixar de criticar tal modelo de funcionamento das DRJ, que mitiga demasiadamente o livre convencimento do Julgador ao vincular a motivação de suas decisões a entendimentos fixados por autoridade estranha ao julgamento, ainda que justificado com base no princípio da hierarquia.

Dada a envergadura do princípio da legalidade, não se concebe que, mesmo diante de uma ilegalidade patente, já reconhecida pela instância superior ou até pelo Judiciário, os Julgadores, por exemplo, mesmo discordando do teor de Instruções Normativas, Portarias, Soluções de Consulta, Notas Técnicas, Pareceres Normativos etc. sejam obrigados a adotá-los, o que em alguns casos só contribui para a procrastinação do contencioso administrativo, na contramão, inclusive, do direito à razoável duração do processo.

Corre-se o risco de a sociedade enxergar as DRJ como unidades que se limitam a chancelar entendimentos do órgão central, o que poderá levá-la a entender pela sua não serventia, mormente em um cenário de economia de recursos públicos.

Considerando a importância de tais unidades de julgamento, espera-se que tal cenário não se confirme.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA: HÁ CONCOMITÂNCIA?

Marcio Rodrigo Frizzo

Eduardo Baylão Alves

1. Introdução

A pontualidade no cumprimento de obrigações juridicamente exigíveis, sejam elas pactuadas no plano das relações privadas ou públicas, é conduta sobremaneira relevante para que se alcance um patamar de segurança jurídica desejável. Como se sabe, a extinção natural de uma obrigação jurídica é alcançada com o adimplemento pela forma pactuada.

Ocorre que nem sempre as obrigações são regularmente cumpridas, o que pode ser causado pela simples ignorância do devedor (quanto à obrigação, à lei regente etc.) ou, até mesmo, em razão da intenção deliberada de descumpri-la. De todo modo, o descumprimento de uma obrigação é sempre um fato não querido pela ordem jurídica¹.

Neste contexto surgem os institutos jurídicos que visam desestimular o descumprimento de uma obrigação e, simultaneamente, compensar o prejuízo que o credor da obrigação sofreu. No contexto do Direito Tributário, a situação é idêntica, uma vez que os ilícitos tributários (condutas verificadas no mundo fático²) representam o descumprimento de obrigações que o Código Tributário Nacional denomina de “principais” ou “acessórias”.

1. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 431.

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 508.

Uma das consequências dos ilícitos tributários é a aplicação de multas, dentre as quais se destacam a multa de ofício e a multa isolada. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem discutindo há tempos a forma como aplicá-las e, também, a possibilidade de serem exigidas concomitantemente, sem firmar, todavia, um entendimento uníssono.

Como será visto adiante, são consistentes os argumentos de ambas as correntes, embora, por vezes, pequem por não oferecerem uma visão sistêmica do problema, o que compromete a cientificidade que a matéria exige, sobretudo em face dos entendimentos já pacificados pelo Conselho (especialmente quanto à súmula 82 do CARF).

Com vistas a encontrar uma solução ao tema, será apresentada uma proposta para comprovar que não somente é impossível a concomitância entre a multa isolada e a de ofício, como também é impossível exigir a multa isolada após o dia 31 de dezembro do respectivo período de apuração.

2. Da obrigação como instituto jurídico e do laço vinculativo entre o credor e o devedor

Antes de passar ao estudo do problema posto na parte introdutória, convém recordar algumas noções da Teoria Geral do Direito, que serão de fundamental importância para a conclusão que será proposta, até para que não se esqueça que o Direito Tributário tem apoio fundamental no direito das obrigações³.

Recorde-se que o Código Tributário Nacional optou por utilizar nomenclaturas específicas para tratar da relação jurídico-tributária que rege

3. Relata Hugo de Brito Machado que o “no Direito Tributário inegavelmente encontram-se as características do Direito Obrigacional, eis que ele disciplina, essencialmente, uma relação jurídica entre um sujeito ativo (fisco) e um sujeito passivo (contribuinte ou responsável), envolvendo uma prestação (tributo).” (...) (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 51).

o vínculo entre o sujeito ativo (Administração Tributária) e sujeito passivo (contribuinte ou responsável⁴).

Consoante largamente difundido, nasce a “obrigação tributária” no momento em que o sujeito passivo pratica (no mundo dos fatos), uma situação prevista abstratamente na norma como hipótese de incidência tributária. É o que se depreende quando o art. 113, §1º, do CTN, afirma que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador”.

Entretanto, o surgimento de uma obrigação tributária não autoriza a conclusão de que o sujeito passivo encontra-se inevitavelmente obrigado a suportar o ônus tributário, situação que se alterará apenas quando for constituído o denominado “crédito tributário” por meio do lançamento (art. 142, CTN), que é a atividade que confere certeza e liquidez à obrigação tributária.

Esta opção técnica demonstra a cautela do legislador tributário, pois restou indubitavelmente vedado que o sujeito passivo seja obrigado a carrear qualquer importe monetário aos cofres públicos sem que tenha ocorrida prévia documentação desse crédito, com contornos de certeza e liquidez⁵.

A despeito do tratamento dispensado pelo Código Tributário Nacional à “obrigação tributária” e ao “crédito tributário”, não se pode perder de vista que a Teoria Geral do Direito emprega os termos “crédito” e “débito” de formas diferentes, e é justamente este tratamento que tem relevância para o caso presente.

Nesse passo, uma “obrigação” representa o vínculo de uma relação jurídica na qual uma parte é devedora da outra, que, por sua vez, é a credora. Diz-se

4. Opta-se, doravante, por fazer referência ao contribuinte ou responsável tributário apenas como “sujeito passivo”, a fim de evitar a discussão sobre a correta denominação desses sujeitos, sobretudo em face da opção feita pelo Código Tributário Nacional não coincidir com o que defende grande parte da doutrina. Dessa forma, no contexto do presente trabalho, será tratado como sujeito passivo aquele de quem for exigido o adimplemento da multa isolada e da multa de ofício.

5. PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 5ª ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 171.

que o credor tem um “crédito” e o devedor um “débito”⁶. Portanto, crédito e débito são os dois lados de uma relação jurídica denominada “obrigação”.

O civilista Clóvis Beviláqua, citado por Maria Helena Diniz, ao conceituar o termo “obrigações” na esfera do direito privado, acaba por conferir interpretação aplicável em qualquer subárea jurídica, observe-se:

A mais completa dessas definições é a de Clóvis [Beviláqua]: “Obrigação é a relação transitória de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável, em proveito de alguém, que, por ato nosso, ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude de lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão”. (...). (DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro*. 2º Vol. 16 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 32).

Assim, a despeito de o Código Tributário Nacional empregar os termos “obrigação tributária” e “crédito tributário” de maneira particular, é absolutamente correto afirmar que o sujeito ativo (Administração Tributária) é credor de uma obrigação e tem o direito subjetivo de exigí-la do sujeito passivo (contribuinte ou responsável), que é portador do dever jurídico de cumpri-la.

A respeito desta constatação, reporta-se à crítica apresentada por Paulo de Barros Carvalho:

Em várias passagens do texto da Lei n. 5.172/66 deparamos com a estranha separação entre obrigação e crédito. Posta de lado a influência que o legislador porventura tenha sofrido da velha teoria dualista da obrigação civil, que não vem ao caso debater aqui, a verdade é que não se pode cogitar de obrigação sem crédito ou de crédito sem obrigação. O direito de crédito é a outra maneira de nos referirmos ao direito subjetivo que o sujeito ativo tem para exigir a prestação. A ele se contrapõe o débito,

6. Segundo o Dicionário Houaiss, o substantivo masculino “crédito” tem entre as suas acepções possíveis “o que é devido a alguém”. De outro lado, o substantivo masculino “débito” é definido como “o que se deve; dívida” (Koogan/Houaiss. *Enciclopédia e dicionário ilustrado*. 4 ed. Rio de Janeiro: Seifer, 2000. p. 460 e 487).

como o dever jurídico atribuído ao sujeito passivo de cumprir o que dele se espera. Um e outro integram o vínculo obrigacional, na condição de elementos indispensáveis. Exista o crédito em estado de incerteza ou de iliquidez, de qualquer forma é uma realidade jurídica ínsita a toda obrigação. Soa mal, portanto, quando declara o legislador, ingenuamente, que a obrigação nasce com a realização do fato gerador, mas o crédito tributário se constitui pelo lançamento. Seria o momento de indagar: que obrigação é essa que desabrocha no mundo jurídico, sem que haja, para o sujeito pretensor, o direito subjetivo de exigir a prestação? E que liame obrigacional será esse, em que o sujeito passivo não está compelido a prestar o objeto? Teria sido melhor se o legislador se ativesse as concepções tão bem elaboradas pela Teoria Geral do Direito, substituindo esse fraseado atécnico que acaba proclamando desaparecer a parte quando se extinguir o todo. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 297 a 298).

Em que pese os argumentos apresentados pelo autor, inquestionavelmente autorizado a tecê-los, não há razões para considerar a opção da Lei n. 5.172/66 como um desatino técnico. É possível compreender o descompasso entre a Teoria Geral do Direito e o Código Tributário Nacional como uma busca pela autonomia científica do Direito Tributário.

De toda forma, é útil o alerta que neste momento se lança, uma vez que, ao abstrair-se dos conceitos adotados pelo Código Tributário Nacional, adota-se uma postura científica que facilitará a compreensão e o deslinde do problema sob investigação.

De modo sintético, pode-se afirmar, portanto, que quando o Código Tributário Nacional faz alusão à (i) “obrigação tributária”, refere-se ao crédito inexigível do sujeito ativo e ao débito do sujeito passivo; quando menciona (ii) “crédito tributário”, refere-se também ao crédito do sujeito ativo e ao débito do sujeito passivo, mas já exigível.

O mesmo entendimento se aplica às multas, que representam uma obrigação tributária desde o momento em que o sujeito passivo realiza (no mundo dos fatos) uma conduta descrita abstratamente em lei como ilícito tributário. Ou seja, neste momento surge um crédito do Fisco; concomitan-

temente, surge um débito do sujeito passivo. Porém são relações inexigíveis, em vista da falta do lançamento.

Por este ponto de vista, fica evidente que toda obrigação jurídica que envolver os sujeitos ativo e passivo, em razão das normas descritivas de condutas positivadas em lei ou legislação tributária, têm como estrutura fundamental a oposição de um crédito (do credor, sujeito ativo) a um débito (do devedor, sujeito passivo).

Empregando este conceito de crédito e débito da Teoria Geral do Direito ao debate em testilha, é possível concluir que em qualquer modalidade de pagamento ou recolhimento tributário haverá, sempre, uma relação jurídica em que o Fisco poderá exigir uma conduta do contribuinte (crédito), que terá o dever de prestá-la (débito). É o que novamente anota Paulo de Barros Carvalho:

(...) Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 297 a 250).

Embora, neste momento, este seja o aprofundamento teórico que cabe apresentar, é conveniente anotar que as relações jurídicas que se constituem no universo do Direito estão fadadas ao desaparecimento, por isso, na citação acima reproduzida, Clóvis Beviláqua afirma que as obrigações são “relações transitórias”⁷. No mesmo sentido está Venosa, para quem “a obrigação tem caráter de efemeridade”⁸.

7. Pouquíssimas relações jurídicas têm capacidade para perpetuarem-se. Um exemplo de imprescritibilidade são os crimes do art. 5º, XLII e XLIV, da Constituição Federal, e o dever de ressarcir o erário em ações de ressarcimento (v. REsp 1069779, STJ).

8. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 179.

Existem diversas formas de extinção das obrigações, mesmo em Direito Tributário, basta observar o rol do art. 156 do Código Tributário Nacional. Outrossim, os prazos para a extinção de uma obrigação também não são uniformes (*v.g.* prazos para pagamento, para prescrição e decadência, para cumprimento de uma obrigação acessória, para atender a uma intimação de agente fiscal etc.).

Em princípio, as obrigações jurídicas (crédito x débito) surgem e se extinguem independentemente de outras obrigações jurídicas. A vinculação entre as relações jurídicas revela-se excepcionalmente. Por exemplo, há tributos que decorrem de relações jurídico-tributárias continuativas, nas quais o fato gerador ocorre repetidamente em cada período. Nestes casos, em regra, o tributo apurado no mês antecedente não precisa necessariamente ser pago para que o tributo do mês subsequente seja pago.

É juridicamente possível, por exemplo, que o sujeito passivo pague o tributo da competência de fevereiro e deixe de pagar o tributo de janeiro. A consequência é que a Administração Tributária buscará o adimplemento do tributo de janeiro, mas não se torna impossível que o sujeito passivo continue a desempenhar suas atividades normais. Neste caso, a obrigação jurídico-tributária que nasce em cada período de apuração é independente da obrigação jurídico-tributária dos demais períodos de apuração.

Contudo, há situações em que existe uma relação de interdependência entre as obrigações jurídico-tributárias, como no caso do parcelamento instituído pela Lei n. 11.941/09, que no seu §9º do art. 1º prevê a rescisão do parcelamento caso permaneçam em aberto 3 (três) parcelas, consecutivas ou não.

Neste caso, cada parcela é uma obrigação jurídico-tributária interdependente, e todas afetam a obrigação jurídico-tributária principal, que é a adesão ao parcelamento do tributo devido. Como é intuitivo, as parcelas surgem e extinguem-se dentro do intervalo de tempo em que o parcelamento está vigente. *Contrario sensu*, é inconcebível que, após a rescisão do parcelamento pelo inadimplemento, se exija uma parcela isoladamente considerada. Naturalmente, exige-se o saldo não pago.

Note-se que as relações jurídico-tributárias relativas às parcelas extinguem-se junto com a extinção do próprio parcelamento. Este argumento servirá de fundamento mais adiante, quanto será demonstrado que as estimativas mensais, apuradas conforme o art. 2º da Lei n. 9.430/96, representam relações jurídico-tributárias absolutamente vinculadas ao *quantum debeat* apurado em 31 de dezembro do ano-calendário.

3. Do recolhimento mensal sobre bases estimadas (art. 2º da Lei n. 9.430/96) e da natureza jurídica das antecipações mensais

É fundamental compreender o contexto em que se instala o conflito acerca da concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada para poder posicionar-se sobre a possibilidade de aplicá-las concomitantemente. Trata-se da situação em que imposto de renda (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) podem ser antecipados mensalmente.

Pragmaticamente, tem-se que as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real podem optar por recolher o IRPJ e a CSLL (i) mediante levantamento de balancetes trimestrais ou (ii) com base em balanço anual levantado no dia 31 de dezembro⁹, consoante consta no art. 2º da Lei n. 9.430/96.

Percebe-se que a legislação possibilita que a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual antecipe mensalmente o pagamento do imposto, que será “determinado sobre a base de cálculo estimada”. Todavia, o *quantum debeat* do IRPJ e CSLL apenas será apurado em 31 de dezembro.

Neste ponto surge uma controvérsia que é relevante para o deslinde do problema proposto: este valor apurado mensalmente representa o próprio tributo ou é uma mera antecipação? Noutras palavras, qual a natureza jurídica do valor devido de IRPJ e CSLL apurado sobre a base de cálculo estimada prevista pelo art. 2º da Lei n. 9.430/06?

9. HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática*. 33 ed. atual. São Paulo: IR Publicações, 2008. p. 25.

Antes de responder este questionamento, vale consignar que o fato de existirem recolhimentos mensais sobre a base de cálculo estimada não significa que, necessariamente, será apurado IRPJ e CSLL a pagar em 31 de dezembro. Basta observar as pessoas jurídicas que têm sua atividade econômica fortemente marcada pela sazonalidade das vendas.

Tome-se, de forma hipotética, uma empresa tributada pelo lucro real na forma do art. 2º da Lei n. 9430/96 e que apenas produz ovos de páscoa. Certamente, acaso se mantenha em funcionamento durante um ano inteiro, seu balanço contábil apresentará representativos gastos com matéria-prima nos meses de janeiro, fevereiro e março, o que provocará um resultado negativo nesse período (prejuízo). Já em abril, essa empresa certamente terá mais receitas do que despesas, provocando um resultado positivo (lucro). Após, entre maio e dezembro, a amargura financeira será uma constante¹⁰.

Note-se que esta empresa fictícia apenas anteciparia o IRPJ e a CSLL em abril. Nos demais meses, certamente apurará prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Assim, certamente será constatado prejuízo quando da apuração do lucro real em 31 de dezembro, de modo que a antecipação tributária feita em abril representará, imediatamente, um indébito tributário¹¹.

O exemplo é pertinente e vem a propósito dos questionamentos acima apresentados: qual a natureza jurídica dos recolhimentos mensais sobre bases de cálculo estimadas? Parece mais adequado admitir que esses valores são meras antecipações, e não propriamente o tributo devido. A própria lei menciona que a base de cálculo é “estimada”. Logo, o valor que venha a ser devido mensalmente também é “estimado”.

10. O exemplo é hipotético porque, dificilmente, uma empresa subsiste por meio da comercialização apenas de uma mercadoria, cuja sazonalidade é marcante. Sabe-se que esse tipo de empresa busca diversificar seus serviços e mercadorias, a fim de sustentarem-se durante todo o ano. No entanto, o exemplo é relevante para demonstrar a presente tese. Em tempo, um exemplo mais factível seria o caso de uma empresa cujo ramo de atuação experimenta grande instabilidade, o que a leva a sofrer, repetidamente, prejuízos e lucros ao longo de um ano.

11. Exceto se as vendas de ovos de páscoa feitas em abril sejam vultosas a ponto de suportar todas as despesas que ocorrem entre de maio de um ano a março do ano seguinte.

Estimar que algo venha a ocorrer é fazer uma projeção mental em face dos indícios que, em um determinado momento, se apresentam ao sujeito cognoscente. Ocorre que essa “estimativa” é incompatível com a segurança que se busca quando da determinação da “matéria tributável” (art. 142, CTN), vale dizer, jamais se pode admitir que a atividade tributária sustente-se sobre fatos prováveis¹². Ou se admite que o fato ocorreu e, portanto, o tributo é devido; ou não ficou comprovada a sua ocorrência, instalando-se a incerteza, que milita em favor do contribuinte e adversamente à imposição tributária¹³.

Outrossim, é evidente que as estimativas revelam-se nitidamente precárias, provisórias, sujeitas à confirmação. A estimativa realizada mensalmente não pode, de modo algum, ser considerada como tributo devido, pois está inserida em um contexto de formação da base de cálculo do IPRJ e da CSLL, que somente será apurado em 31 de dezembro. Pensamento contrário falha pela incoerência, pois considera a estimativa mensal como tributo e, ao mesmo tempo, como um elemento que está sendo acrescido, gradativamente, à base de cálculo do IRPJ e da CSLL!

Nesse sentido afirma também Marco Aurélio Greco, para quem a estimativa “tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação — e que dele não pode se distanciar — que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o

12. Exceto nos casos de presunções legais, em que a legislação confere a determinado fato (presuntivo) o condão de fazer nascer a probabilidade de ocorrência de outro fato (presumido).

13. Nesse sentido, há o seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça: “(...) I - Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio do in dubio pro contribuinte. Precedente: REsp n. 494.080/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16/11/2004. (...)” (REsp 699700/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/06/2005, DJ 03/10/2005, p. 140).

valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei n. 8.891/95)¹⁴.

Dessa forma, apenas em 31 de dezembro será possível concluir se ocorreu o fato gerador do IRPJ e da CSLL ou se, durante o período, houve prejuízo fiscal e base de cálculo negativa. Apenas nesta data ocorre, portanto, o fato gerador do IRPJ e da CSLL. Antes, porém, o que se tem é uma mera expectativa do tributo que poderá ou não ser devido. É uma estimativa do que pode ser devido.

Assim, vê-se que os valores recolhidos com base nas estimativas mensais não representam propriamente o tributo devido ou uma parcela do IRPJ e da CSLL, mas sim de uma projeção do quanto possa ser devido. Do ponto de vista do Fisco, é uma antecipação de receita, pois, a rigor, a modalidade de apuração do lucro, neste caso, é “anual” e não “mensal”. Este entendimento, ao que parece, subsidia a súmula n. 82 do CARF, que tem a seguinte redação:

Súmula CARF n. 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Em outras palavras, o verbete, que tem força vinculante entre os Conselheiros do CARF (art. 72, §4º, Regimento Interno do CARF¹⁵), demonstra que o fato gerador do IRPJ e da CSLL apenas ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário. Apenas nesta data reúnem-se todos os critérios de cada regra-matriz de incidência tributária. Revela também que as antecipações mensais não representam obrigações jurídico-tributárias autônomas e inde-

14. GRECO, Marco Aurélio. *Multa Agravada em Duplicidade*. São Paulo: RDDT, n. 76. Citado por Marcos Vinicius Neder no acórdão 105-139794, CARF. Sessão 04/12/2006.

15. RICARF. Anexo II da Portaria do Ministério da Fazenda n. 256/2009. Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF. (...) § 4º As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF.

pendentes, mas, como já afirmado, um elemento que auxilia na formação da efetiva base de cálculo dos tributos devidos.

Vale recordar, consoante relata Marcos Vinicius Néder¹⁶, que o imposto de renda sobre as pessoas jurídicas sempre foi, por tradição, apurado anualmente. Entretanto, no início da década de 90, foi editada a Lei n. 8.383/91 para introduzir o imposto em bases correntes (reduzindo o período de incidência para bases mensais), pois havia a necessidade de antecipação dos ingressos de numerários nos cofres públicos em razão da inflação.

A Lei n. 8.541/92 facultou, alternativamente, a apuração anual do imposto, desde que houvesse as antecipações mensais. Por fim, a Lei n. 9.430/96 possibilitou a apuração trimestral e, também, manteve a sistemática da apuração anual com base em antecipações mensais. Assim, conclui ainda Néder, a sistemática de tributação tem como escopo a antecipação do fluxo de caixa, sendo este o bem jurídico tutelado pela multa¹⁷, evidências que afastam a sua natureza jurídica de tributo.

Retomando o que já foi afirmado, as estimativas representam relações jurídico-tributárias interdependentes e, também, dependentes de outra relação jurídico-tributária, que é a apuração anual do lucro. Não faz sentido admitir que as estimativas possam subsistir de modo autônomo à apuração do lucro anual em 31 de dezembro. Traçando um paralelo com um exemplo já utilizado, seria o mesmo que admitir que se possa exigir a parcela inadimplida de um parcelamento que, por falta de pagamento, foi rescindido.

Como afirma o Código Tributário Nacional¹⁸, o tributo (“obrigação principal”) só é devido quando ocorre o “fato gerador” (art. 113, CTN).

16. NEDER, Marcos Vinicius. *O regime jurídico da multa isolada sobre estimativas*. Revista Diálogo Jurídico. Salvador, n. 16, maio-junho-julho-agosto, 2007. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 15/08/2013.

17. A ótica do autor está assentada na aplicação do princípio da consunção (v. acórdão 105-139794 do CARF, sessão 04/12/2006).

18. Faz-se uso da nomenclatura do Código Tributário Nacional não para esquivar do enfrentamento do problema com base nas premissas admitidas, mas para facilitar a compreensão do que se argumenta. De qualquer modo, o resultado seria o mesmo: somente pode ser tratado como tributo aquilo que for apurado no dia 31 de dezembro.

Assim, considerando que o “fato gerador” somente ocorre em 31 de dezembro, somente nesta data haverá a “obrigação tributária” propriamente dita. Logo, as estimativas não têm natureza jurídica de tributo.

Em conclusão, vale repisar que as estimativas mensais não representam o pagamento do tributo, mas sim uma antecipação de receita, pois o fato gerador do IRPJ e da CSLL apenas ocorre em 31 de dezembro. As estimativas mensais são obrigações jurídico-tributárias interdependentes, cuja subsistência jurídica está condicionada à apuração de lucro em 31 de dezembro, período após o qual passam a ser irrelevantes juridicamente, o que é comprovado pela súmula n. 82 do CARF.

4. Das hipóteses de incidência da multa de ofício e da multa isolada

O impasse da concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada decorre, ao que parece, da falta de apreciação sistêmica da legislação positivada, especialmente da Lei n. 9.430/96. Segundo esta lei, cada uma das multas possui hipótese de incidência específica e tempo específico para sua aplicação, o que tem levado grande parcela dos intérpretes do Direito Tributário a defender a possibilidade de concomitância.

Ocorre que este raciocínio não subsiste a uma investigação mais acurada do problema. E é indispensável que seja empregada cautela, pois não se pode apenar o contribuinte de modo não previsto em lei, até porque é impossível interpretar a lei positivada para construir normas jurídicas contraditórias entre si ou com o ordenamento jurídico.

Isto posto, e com vistas a bem delimitar as hipóteses de incidência da multa de ofício e da multa isolada, passa-se a apresentá-las logicamente estruturadas. No que se refere à multa de ofício, após diversas alterações legislativas, a previsão legal concentrou-se no art. 44, inc. I, da Lei n. 9.430/96, que descreve no antecedente da regra-matriz de incidência as seguintes condutas:

- (i) Deixar de pagar integralmente o tributo devido;

- (ii) Pagar parcialmente o tributo devido;
- (iii) Deixar de declarar o tributo devido;
- (iv) Declarar com inexatidões o tributo devido.

De outro lado, a multa isolada tem previsão legal no art. 44, inc. II, “b”, Lei n. 9.430/96, e será suportada pelo sujeito que optar pelo recolhimento tributário do “pagamento mensal” por meio das estimativas mensais previstas no art. 2º, da Lei n. 9.430/96, na seguinte situação:

- (v) Deixar de recolher as estimativas mensais (pagamento mensal), ainda que apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

A questão é saber se as multas de ofício e isolada podem ser aplicadas concomitantemente. Evidentemente, a concomitância, em tese, ocorre nas seguintes situações: (i) Deixar de pagar integralmente o tributo devido; e (ii) Pagar parcialmente o tributo devido em concomitância com a situação (v). Isto pelo fato de as hipóteses (iii) e (iv) da multa de ofício tratarem de obrigações acessórias¹⁹. Mas não é só, pois este trabalho também se dedica a verificar se a multa isolada é devida após o encerramento do ano-calendário.

Note-se que a conduta que ocupa o antecedente da regra de incidência de cada multa é indubitavelmente distinta. A multa de ofício apenas a inadimplência do tributo devido; já a multa isolada decorre do não recolhimento da estimativa mensal (pagamento mensal, que é uma antecipação mensal do tributo devido). Esta observação tem levado alguns a afirmar que as condutas punidas com a multa isolada e a multa de ofício seriam distintas, sendo cabível a aplicação concomitante das penalidades. De outro lado, há aqueles que reclamam pela aplicação do princípio da consunção para sustentar que o não recolhimento das estimativas é conduta menos gravosa e que tutela bem jurídico que não se confunde com o tutelado pela multa decorrente do inadimplemento do tributo, que representa conduta mais gravosa.

19. Ou, no dizer de Paulo de Barros Carvalho, trata-se de deveres instrumentais.

Com o respeito aos entendimentos diversos, estas correntes não apresentam uma solução satisfatória, consoante será analisado oportunamente. Retomando a linha de raciocínio deste trabalho, a solução mais adequada passa pelo respeito à integridade do sistema jurídico. De fato, as estimativas mensais representam doze relações jurídicas distintas (crédito x débito), a saber:

- (i) Até doze relativas ao recolhimento mensal sobre as estimativas que potencialmente podem ser devidas no decorrer de um ano-calendário (de janeiro a dezembro); e
- (ii) Uma relação jurídica, final e definitiva, que ocorre na apuração anual que terá por base o ano calendário (31 de dezembro).

Quando da ocorrência da segunda relação jurídica (ii), deixa de existir a primeira obrigação jurídica (i), bem como a possibilidade de punir a sua inobservância. Este fenômeno é simples reflexo da Teoria Geral do Direito, consoante visto acima. É fato também que a conduta descrita no antecedente da norma de cada multa é também distinta. Todavia, a questão é perceber que a legislação tributária expressamente vincula essas estimativas entre si e, também, as vincula à apuração do lucro anual, consoante também se falou acima, daí a razão de existir da súmula n. 82 do CARF, que impede o lançamento das estimativas mensais após a apuração do lucro anual em 31 de dezembro.

Nesse passo, se a própria obrigação jurídico-tributária de recolher as estimativas mensais torna-se inexistente e deixa de existir como infração tributária, também sua penalidade deve deixar de existir, ou seja, após a apuração do lucro anual em 31 de dezembro, é natural que se conclua que também se tornem irrelevantes as consequências dela decorrentes. Assim, a infração tributária, consistente no não recolhimento das estimativas mensais, também perde seus contornos de juridicidade. Torna-se um fato não-jurídico, cabendo doravante investigar se houve ou não recolhimento de IPRJ e CSLL, nos casos em que o resultado apurado em 31 de dezembro é positivo.

Novamente, empregando a sempre profícua exemplificação da argumentação apresentada, retome-se o exemplo do parcelamento já apresentado acima, quando se viu que o atraso de 3 (três) parcelas conduz à rescisão do parcelamento. Naturalmente, enquanto não rescindido o parcelamento, incidem sobre as parcelas em atraso os encargos de mora. Neste contexto, é incongruente que se exijam os encargos de mora de uma parcela isoladamente inadimplida em se constatando que o próprio parcelamento não mais subsiste.

Portanto, à semelhança da relação estatuída na súmula n. 82 do CARF, fica comprovado que não cabe a multa isolada em qualquer hipótese após a apuração do lucro em 31 de dezembro, seja concomitantemente com a multa de ofício, seja isoladamente, pois, pelo mesmo motivo que deixam de ser exigíveis as estimativas mensais, deixam também de ser exigíveis as penalidades pelo seu não recolhimento (*ubi eadem ratio ibi idem jus*). Por isso, a discussão acerca da concomitância entre as multas perde relevância, uma vez que a solução mais adequada estaria na visão sistêmica do problema.

O que neste momento se propõe é: (i) a multa isolada é devida em caso de inadimplemento, dentro do período de apuração (antes do encerramento do exercício), dos “pagamentos mensais”, desde que esta penalidade seja aplicada enquanto os “pagamentos mensais” existem no mundo jurídico, ainda que se apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa no período correspondente ao lançamento tempestivamente efetuado; e (ii) após este prazo (encerramento do exercício), o montante do “pagamento mensal” deixa de ser devido, inexistindo relação obrigacional, passando a ser exigível o imposto anual (IRPJ e CSLL), acrescido da multa de ofício, se for o caso (art. 44, inc. I, Lei n. 9.430/96). Em suma, cada norma sancionatória tem seu período e prazo de incidência.

Não há como concluir outra solução jurídica da simples leitura do dispositivo legal:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n. 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou reco-

lhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n. 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei n. 11.488, de 2007)

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 n. 11.488, de 2007)

Isto não significa que se está negando vigência à lei federal²⁰, e nem tampouco afirmando a sanção que deve ser imposta no caso do não recolhimento das estimativas. Aliás, consoante lição de Kelsen, a sanção é o instrumento que garante a eficácia da ordem normativa²¹. Ocorre que a interpretação da norma nunca pode ser feita sem uma meditação óbvia de sua aplicabilidade e do seu contexto legal com as demais normas punitivas do sistema tributário.

É impossível admitir que disposições legais conflitantes produzam efeitos simultâneos, como é o caso presente. É evidente que a multa isolada e a multa de ofício, na situação em testilha, não se acomodam, ao menos não pela forma que vem sendo aplicada. Nestes casos, o próprio CTN autoriza que seja feita interpretação mais favorável ao sujeito passivo quando da interpretação das normas que aplicam penalidades, observe-se:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

20. A negativa de vigência à lei federal torna-se um problema especialmente relevante dentro da competência dos Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, eis que lhes é vedado reconhecer a inconstitucionalidade de normas (exceto em casos excepcionais – art. 26-A do Dec. 70.235/72).

21. KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre. Sergio Antonio Fabris Editor, 1986..

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

No presente caso, interpreta-se uma norma que “comina penalidade” (art. 44 da Lei n. 9.430/96) para verificar tanto a capitulação (inc. I), a natureza e extensão do fato (inc. II) e a graduação da penalidade (inc. IV), com a consequente análise da punibilidade do contribuinte (inc. III), como autoriza, inclusive, o Superior Tribunal de Justiça e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

(...) 2. A legislação tributária deve ser interpretada da forma mais favorável ao acusado quando houver dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável ou a sua graduação (art. 112 do CTN). 3. Recurso especial improvido. (STJ. REsp 908.394/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/03/2007, DJ 10/04/2007, p. 211)

(...) LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. GRADUAÇÃO DE PENALIDADES. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO. A lei tributária que cominar penalidades será interpretada de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida sobre a natureza e a graduação da penalidade aplicável. (...) (CARF. Acórdão 2302-001.447. Cons. Arlindo da Costa e Silva. Sessão 30/11/2011).

Sobre o tema, calha reproduzir as palavras de Paulo de Barros Carvalho, quando, ao estudar o art. 112 do CTN, adverte que a dúvida acerca do ajustamento da conduta ao fato tipificado pode implicar ofensa ao princípio da legalidade:

Não poderia ser de outra maneira. Vigendo no direito tributário o princípio da estrita legalidade, que traz consigo a necessidade de uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito quadramento do fato à norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal - *in dubio pro reo*. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 109).

Dessa forma, a solução proposta utiliza de fundamentos jurídicos e de institutos do Direito que usualmente são aplicados no Direito Tributário, evitando, assim, ingressar no domínio de outros ramos e/ou compartimentar a interpretação da norma, olvidando da forma de apuração do lucro real com antecipações mensais sobre base de cálculo estimada.

5. Da crítica aos entendimentos existentes

Como dito acima, há corrente de entendimento que defende a possibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício, pois são distintas as hipóteses de incidência²². Todavia, este entendimento parte de uma ótica microscópica, desconsiderando que as estimativas são relações jurídico-tributárias dependentes entre si e subjugadas à apuração do lucro anual; ou seja, há um contexto jurídico que as envolve.

Esta interdependência das estimativas mensais fica mais evidente quando o sujeito passivo adota a técnica dos balanços ou balancetes de suspensão e redução previstos no art. 35 da Lei n. 8.981/95, quando o valor recolhido nos meses antecedentes pode ser considerado para fins de averiguar o resultado do período e suspender o pagamento dos tributos²³.

Portanto, é impossível conferir relevo apenas à distinção entre os critérios materiais das condutas apenas pela multa de ofício e multa isolada, pois na sistemática de apuração do lucro anual, as estimativas mensais indubitavelmente se destinam a antecipar o tributo devido, compondo mensalmente uma base de cálculo que gradualmente se forma. Frise-se: a rigor, a modalidade de apuração do lucro, neste caso, é “anual” e não “mensal”.

22. No Poder Executivo, *vide* acórdão 1302-001.083, sessão 08/05/2013, e acórdão 1302-001.129, sessão em 11/06/2013, ambos da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamentos do CARF.

23. Segundo afirma Gustavo Pedro de Oliveira, “Se a soma dos valores já recolhidos for superior ao IRPJ calculado com base no balanço ou balancete do período em curso, a pessoa jurídica não precisará efetuar o recolhimento do imposto naquele mês; caso o valor do imposto devido com base no balanço ou balancete for superior aos valores recolhidos durante o ano, o contribuinte recolherá apenas a diferença entre esses valores.” (OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. *Contabilidade Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 103)

Aliás, este entendimento encerra grande divergência com outro que usualmente também é aplicado em desfavor dos contribuintes. Trata-se da determinação da data em que tem início a SELIC nos casos em que o sujeito passivo apura prejuízo fiscal e base de cálculo negativa em 31 de dezembro, mas em algum mês do ano-calendário recolheu estimativas. Ou seja, o fato gerador dos tributos não ocorre, mas existiram recolhimentos aos cofres públicos. As estimativas, portanto, representam uma espécie de indébito tributário.

Nestes casos, há quem sustente que não se pode considerar que o recolhimento indevido tenha ocorrido no mês em que foi apurada a estimativa e, nesta mesma data, fazer iniciar o curso da SELIC. Pelo contrário, somente seria possível a incidência da SELIC após 31 de dezembro, pois, segundo defende essa corrente, as estimativas são meras antecipações e fato gerador do IRPJ e da CSLL apenas ocorre em 31 de dezembro²⁴. Daí a incoerência.

De outro lado, há a corrente que oferece solução favorável aos contribuintes por meio da importação de princípio da consunção do Direito Penal²⁵, que é assim definido pela dogmática penal:

Critério da consunção - *Lex consumens derogat legi consumptae*: pelo critério, princípio ou relação de consunção ou de absorção, determinado crime (norma consumida) é fase de realização de outro (norma consumtiva) ou é um regular forma de transição para o último. Isso significa, na primeira modalidade, que o conteúdo do tipo penal mais amplo absorve o de menor abrangência, que constitui etapa daquele, vigorando o princípio major absorbet minorem. Desse modo, os fatos “não se acham em relação de species a genus, mas de minus a plus, de parte a todo, de meio a fim”. Assim o delito-meio, punido menos severamente (=delito antecedente ou

24. Vide acórdão 1103-000.692, sessão em 09/05/2012, e acórdão 1402-001.021, sessão em 08/05/2012.

25. No Poder Executivo, vide acórdão n. 105-139794, sessão 04/12/2006, nas turmas do CARF; acórdão 01-05.843, sessão de 15/04/2008, e acórdão 01-05.511, sessão de 18/09/2006, na CSRF. No Poder Judiciário, vide a recente decisão no AG 5005582-87.2013.404.0000, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (D.E. 21/06/2013).

anterior) é absorvido pelo delito-fim, punido mais severamente (=delito conseqüente ou posterior)²⁶.

O princípio se aplicaria apenas nos casos em que exista a concomitância das multas de ofício e isolada. Ou seja, quando em algum mês do ano-calendário foi apurado lucro e, em 31 de dezembro, novamente se apura lucro. Neste caso, havendo o inadimplemento da estimativa apurada mensalmente e do tributo apurado em 31 de dezembro, surgiria a possibilidade de concomitância e, pela consunção, aplicar-se-ia apenas a multa de ofício.

Evidentemente, existe divergência sobre a possibilidade de aplicar o princípio da consunção (tipicamente penal) na esfera tributária. Apesar de entendermos pela aplicabilidade deste instituto no Direito Tributário, a sua incidência não apresenta solução aos casos em que se apura estimativa mensal, mas, em 31 de dezembro, apura-se prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Neste caso, nos termos da súmula n. 82 do CARF, a estimativa mensal torna-se inexigível após o encerramento do período de apuração. No entanto, incoerentemente, a multa isolada continuaria devida. A dúvida é como pode subsistir a penalidade se a infração tributária não mais existe?

Por esta razão é que se propõe a presente solução, por meio da compreensão de que as estimativas mensais são antecipações que integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que está em formação. Desse modo, após o encerramento do período de apuração, não mais se pode exigir as estimativas e nem qualquer infração dela decorrente, pois já se sabe se o tributo é ou não devido.

Não altera essa conclusão a ressalva da alínea “b”, inc. II, art. 44, da Lei n. 9.430/96, no sentido de que a multa é devida “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”.

A interpretação desse dispositivo deve ser no sentido de que a única possibilidade de aplicação da multa isolada é antes do encerramento do exer-

26. PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*. 1º Vol. 10ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2010, p. 233.

cício, período em que subsiste um ilícito tributário, que é o não recolhimento da estimativa devida²⁷, “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa” quando do encerramento do exercício. Este trecho do inciso (art. 44, inc. I, alínea “b”, Lei n. 9.430/96), apenas limita a matéria a ser alegada em eventual defesa (contestação) da multa isolada devidamente lançada dentro do exercício. Ou seja, é possível exigir a multa isolada antes do encerramento do ano-calendário; após, não há essa possibilidade.

6. Da conclusão

Conclui-se, portanto, que a aplicação de multa isolada após o encerramento do ano-calendário, por falta de recolhimento mensal sobre estimativas mensais, importa aplicação de penalidade com base em uma obrigação jurídico-tributária que já não mais existe no universo jurídico. Assim, com o mais absoluto respeito ao entendimento contrário, é incabível a aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois após este momento será devida a multa prevista no art. 44, inc. I, da Lei n. 9.430/96.

27. Pode-se, inclusive, afirmar que a estimativa é temporariamente devida.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO NA REVISÃO ADUANEIRA

Maria Aparecida Martins de Paula

Introdução

Busca-se, no presente artigo, fornecer uma visão geral sobre o lançamento tributário nos tributos incidentes na importação, em especial, aquele efetuado ao final do procedimento fiscal de revisão aduaneira.

Não temos a pretensão de esgotar todas as ramificações de tema tão complexo como o lançamento tributário, ainda mais quando direcionado à área aduaneira. Assim, o nosso foco é o estudo do lançamento tributário no regime comum das importações, deixando para outra oportunidade a pesquisa em relação a regimes especiais ou simplificados.

Conforme constata Paulo de Barros Carvalho em prefácio¹, as ações no direito aduaneiro requerem “procedimentos específicos, muitas vezes complexos e conhecidos apenas por iniciados”. Nessa linha, acrescenta Freitas² que o direito aduaneiro possui “legislação esparsa, centenas de atos administrativos de grande relevância prática, jurisprudência hesitante e doutrina quase inexistente”.

O direito aduaneiro é um ramo de direito público voltado ao comércio exterior, que possui conexões necessárias com o direito tributário e com o direito administrativo, mas com eles não se confunde³. O fato aduaneiro é

1. In: MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. São Paulo: IOB, 2002, p. 7.

2. FREITAS, Vladimir Passos de. (coordenador) *Importação e Exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 5.

3. GARCIA, Sérgio Renato Tejada. Defesa em Juízo. In: FREITAS, Vladimir Passos de. (coord.) *Importação e Exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 276-277.

um fato complexo de natureza comercial, administrativa, tributária e econômica, de forma que o fato jurídico tributário se dá dentro do fato aduaneiro, e não ao contrário⁴. Assim, embora o direito aduaneiro não possa ser visto como ramificação do direito tributário, há uma parte do direito aduaneiro regida por princípios e normas de direito tributário⁵, onde se insere o escopo da presente pesquisa.

Na estrutura do trabalho há uma adequação inicial acerca da tributação na importação e do lançamento tributário para a melhor compreensão do tema central: lançamento tributário efetuado na revisão aduaneira. Como metodologia foi utilizada pesquisa na jurisprudência e na doutrina de direito tributário.

O presente artigo originou-se de monografia apresentada ao Ibet – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários em Campinas/SP para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

1. A tributação na importação

1.1 Despacho de importação

Nos termos do art. 44 do Decreto-Lei n. 37/66, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-Lei n. 2.472/88, toda importação deve ser submetida a despacho aduaneiro, processado com base em declaração apresentada pelo importador à repartição aduaneira.

O Regulamento Aduaneiro – Decreto n. 6.759/2009, em seu art. 542, conceitua o despacho aduaneiro como o procedimento administrativo mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica.

4. CARLUCI, José L. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 1997, p. 20.

5. SOSA, Roosevelt Baldomir. *Temas Aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos*. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 58.

Hely Lopes Meirelles⁶ define procedimento administrativo como “o *iter* legal a ser percorrido pelos agentes públicos para a obtenção dos efeitos regulares de um ato administrativo principal, melhor dizendo, o procedimento administrativo é “a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração”, *in casu*, o desembaraço aduaneiro.

Não obstante a inadequação da expressão “despacho aduaneiro” para designar um procedimento administrativo, vez que despachos são meras decisões das autoridades administrativas⁷, na área aduaneira essa expressão tem a acepção de procedimento administrativo, enquanto desembaraço aduaneiro é o ato final do despacho aduaneiro de importação, que, efetivamente, corresponde à autorização para o ingresso da mercadoria importada no território nacional.

A Declaração de Importação (DI) é o documento base do despacho de importação formulado pelo próprio importador no sistema Siscomex (Sistema Integrado de Comércio Exterior), que contém, além de outros dados, a identificação do importador e a descrição, classificação fiscal, valor aduaneiro e origem das mercadorias. Após a chegada da carga e demais procedimentos prévios, o importador registra a Declaração de Importação no sistema Siscomex, ocasião em que ocorre o recolhimento dos tributos incidentes naquela importação no montante por ele apurado, mediante “débito automático em conta-corrente bancária”, nos termos do art. 11 da Instrução Normativa SRF n. 680/2006.

Nos termos do art. 15 da Instrução Normativa SRF n. 680/2006, o registro da Declaração de Importação no Sistema somente se efetivará após: a verificação da regularidade cadastral do importador, a obtenção pelo importador dos licenciamentos de importação para as mercadorias, a verificação do atendimento às normas cambiais e a confirmação de chegada da carga e do débito automático dos tributos.

6. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 157.

7. MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. São Paulo: IOB, 2002, p. 140.

Sobre uma operação de importação incidem, além de taxas, os seguintes tributos: o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS-importação), as contribuições sociais para o PIS/Pasep-importação e o Cofins-importação, bem como a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico na importação (Cide-importação).

Conforme prevê o art. 50 do Decreto-lei n. 37/66, com a redação dada pela Lei n. 12.350/2010, na verificação da mercadoria durante a conferência aduaneira poderão ser adotados critérios de seleção e amostragem em conformidade com o estabelecido em ato normativo pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

Nessa linha, o art. 21 da Instrução Normativa SRF n. 680/2006 estabelece os canais de conferência aduaneira para os quais cada Declaração de Importação poderá ser selecionada:

Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;

II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;

III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e

IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.

(...)

Independentemente do canal de conferência atribuído pelo sistema à Declaração de Importação, a fiscalização da Unidade RFB local poderá de-

terminar a ação fiscal pertinente quando tiver conhecimento de fato ou da existência de indícios que requeiram a verificação da mercadoria ou a aplicação de procedimentos especiais de controle aduaneiro.

Conforme determina o art. 564 do Regulamento Aduaneiro, “a conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas à sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação”.

Nos termos do art. 571 do Regulamento Aduaneiro, o desembaraço aduaneiro é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. No entanto, quando a Declaração de Importação for selecionada para o canal verde de conferência aduaneira e não tenha sido determinada qualquer ação fiscal relativa à mercadoria, o desembaraço será realizado automaticamente pelo sistema Siscomex, sem a intervenção de qualquer servidor.

Em síntese, o despacho aduaneiro é um procedimento que se inicia com o registro da Declaração de Importação e encerra-se com o desembaraço aduaneiro, que consiste na autorização da Receita Federal para a entrega da mercadoria ao importador. Embora toda mercadoria importada deva ser submetida ao procedimento de despacho aduaneiro por ocasião do seu ingresso no território nacional (art. 44 do Decreto-Lei n. 37/66), nem toda importação é objeto de conferência aduaneira.

1.2 Revisão aduaneira

Dispõe o art. 54 do Decreto-lei n. 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 2.472/88, sobre o instituto da revisão aduaneira, que é o procedimento realizado após o desembaraço aduaneiro, quando os bens importados já foram entregues ao importador, mediante o qual se apura, dentre outros elementos, a regularidade do pagamento dos tributos incidentes na importação:

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art. 44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei n. 2.472, de 01/09/1988)

O instituto da revisão aduaneira está regulamentado pelo art. 638 do Regulamento Aduaneiro, nos seguintes termos:

Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei n. 1.578, de 1977, art. 8º).
§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei n. 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2º); e

II - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

A revisão aduaneira encontra fundamento na impossibilidade técnica de fiscalização completa de todas as importações, na necessidade de rapidez na liberação das cargas importadas, bem como na necessidade de verificação posterior de algum elemento que não seria possível a comprovação no curso do despacho de importação, como por exemplo, na hipótese de isenção vinculada à finalidade do importador ou à destinação dos bens.

Além do que, no estabelecimento do importador, pode a fiscalização efetuar uma análise mais aprofundada das várias operações de importação em determinado período, pois poderá dispor dos registros contábeis e dos documentos que os comprovam.

Embora o instituto tenha sido criado há muito tempo, a sua existência justifica-se ainda mais nos dias atuais, com o crescente volume das importações, vez que apenas uma minoria das importações, algumas vezes menos do que 10% (dez por cento) do total, é objeto de seleção para exame pela autoridade fiscal no curso do despacho.

2. Lançamento tributário

2.1 Noções fundamentais

O Código Tributário Nacional (CTN) apresenta várias acepções para o termo “lançamento”, conforme bem esclarece Eurico Marcos Diniz de Santi⁸, tais como, procedimento administrativo (art. 142), norma individual e concreta expedida pela autoridade competente, como resultado de um processo (arts. 142 e 145), atividade do sujeito passivo de calcular o montante de tributo devido (art. 150) e norma individual e concreta expedida pelo particular para constituir o crédito tributário (art. 150).

Para delimitar o conceito de lançamento, Paulo de Barros Carvalho propõe uma reflexão acerca da significação dos termos “norma”, “procedimento” e “ato”, concluindo que se trata de “momentos significativos de uma e somente uma realidade”, vez que o ato é o resultado do procedimento e que o ato e o procedimento devem estar previstos em normas de direito posto.⁹

Nessa esteira, o lançamento, pode ser concebido como: (i) norma, para designar os dispositivos que regulamentam o desdobramento procedimental

8. SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 146.

9. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 399.

para a produção do ato; (ii) procedimento, como a sucessão de atos praticados pela autoridade competente na forma da lei; e (iii) ato, como o resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento. De forma que a prevalência de uma outra acepção para o termo lançamento dependerá do interesse de cada doutrinador.¹⁰

A posição que ora adotamos é aquela escolhida por Paulo de Barros Carvalho, de que o lançamento é um ato jurídico administrativo, que consiste no resultado de um procedimento, o qual não integra os pressupostos estruturais do ato, embora o anteceda e prepare a sua formação.¹¹

A justificativa para conceber o lançamento como ato administrativo está no fato de que essa teoria satisfaz tanto a ótica tradicional do ato jurídico como as categorias do ato visualizadas por Celso Antônio Bandeira de Mello. O lançamento, como todo ato, tem a) motivo: acontecimento do mundo, b) agente competente, c) forma, d) conteúdo: a norma individual e concreta inserida pelo ato de lançamento e e) finalidade: tornar juridicamente possível o exercício do direito subjetivo à prestação pecuniária. Além disso, o lançamento possui todos os pressupostos do ato mencionados por Celso Antônio Bandeira de Mello: objetivo, subjetivo, teleológico, procedimental, causal, formalístico.¹²

2.2 Modalidades de lançamento

O CTN estabelece três modalidades de lançamento em função do grau de participação do particular no procedimento que dará origem ao lançamento tributário, quais sejam, lançamento de ofício (art. 149), por declaração (art. 147) e por homologação (art. 150).

A classificação adotada pelo CTN é objeto de críticas de Paulo de Barros Carvalho, vez que leva em consideração a parcela de participação do

10. Op. cit., p. 399-403.

11. Op. cit., p. 403-417.

12. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 415-418.

sujeito passivo no procedimento que poderá, ou não, culminar no ato de lançamento. De forma que, adotando o conceito de lançamento como ato jurídico administrativo, a referida classificação, que não diz respeito à essência do ato de lançamento em si, não nos seria útil.¹³

Nessa linha, Robson Maia Lins¹⁴ também dá pouca relevância à classificação do CTN, eis que baseada em procedimento preparatório ao lançamento. Com brilhantismo, esclarece o autor que a *constituição do crédito tributário* pode se dar tanto por *ato do sujeito passivo* (art. 150 do CTN) como por *ato do agente público* (art. 142 do CTN), sendo que somente este último ato pode ser chamado de *lançamento tributário*, no qual se incluem os “lançamentos de ofício” (art. 149 do CTN) e os “lançamentos por declaração” (art. 147 do CTN) na denominação dada pelo CTN.

Embora concordemos com as críticas à classificação do CTN e nos pareça bastante adequada a classificação de Robson Maia Lins, não podemos descartar a tipologia dada pelo CTN, já que, nesse mesmo Código, estão também previstos efeitos jurídicos distintos para cada modalidade de lançamento que especifica.

O lançamento de ofício é resultante de procedimento efetuado pela própria autoridade fiscal, mediante o qual obteve, com ou sem a colaboração do sujeito passivo, os dados relativos à verificação da ocorrência do fato jurídico tributário, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo. Cabe a ressalva que, no lançamento de ofício, embora possa haver, sendo mesmo desejável que haja, a participação do sujeito passivo com o fornecimento de informações relevantes no curso do procedimento fiscal, ela não é uma obrigação acessória como nos casos de lançamento por declaração e por homologação.

Conforme disposto no art. 149 do CTN, caberá originariamente o lançamento de ofício para determinados tributos especificados em lei (inciso I), como também, em caráter suplementar, para todos os demais tributos,

13. Op. cit., p. 441-443.

14. LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária – Decadência e Prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 98.

quando seja necessária a correção de algum vício ou omissão no lançamento anterior (incisos II, III, IV e V).

O lançamento por declaração é aquele efetuado pela autoridade administrativa com base em declaração do sujeito passivo ou de terceiro, os quais devem, por determinação legal, prestar previamente informações sobre matéria de fato indispensáveis à feitura do lançamento.

No lançamento por declaração o sujeito passivo efetua todo o procedimento a que se refere o art. 142 do CTN, verificando a ocorrência do fato jurídico tributário, determinando a matéria tributável e calculando o montante do tributo devido, entretanto, diversamente do que ocorre no lançamento por homologação, não efetua o pagamento prévio do tributo, ficando no aguardo da notificação da autoridade administrativa para que o faça.¹⁵

A modalidade de lançamento por homologação, denominada por alguns de autolancamento, caracteriza-se pela determinação legal ao sujeito passivo para apurar o montante do tributo devido e efetuar o pagamento correspondente, independentemente de qualquer ato da autoridade administrativa. Dentro do prazo decadencial do tributo, poderá o Fisco, segundo critérios próprios de pesquisa e seleção, verificar a atividade do contribuinte relativa à apuração do crédito tributário.

2.3 Lançamento por homologação

Embora o ato do sujeito passivo, resultante de sua atividade de apuração da matéria tributável, não possa ser considerado como lançamento na acepção própria do termo, pois este pressupõe o exercício da competência administrativa do agente público, como bem esclarece Robson Maia Lins¹⁶, considerando a ausência de definição de termo específico pela doutrina, no presente trabalho, utilizaremos o termo cunhado pelo próprio

15. BORGES, Arnaldo. Apresentação da Segunda Edição *in* BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 23.

16. LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária – Decadência e Prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 98.

CTN, qual seja, “lançamento por homologação”, não obstante sua impropriedade técnica.

Conforme observa Paulo de Barros Carvalho, o nosso ordenamento não contempla a figura do autolancamento (efetuado pelo sujeito passivo), pois nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa, bem como ao fato de que, como regra geral, o nosso sistema optou pela necessidade de homologação (expressa ou tácita) da norma individual e concreta posta pelo contribuinte.¹⁷

Nessa linha, é que dispõe o art. 156, VII c/c o art. 150, §1º do CTN, que a extinção do crédito tributário, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não se opera somente com o pagamento antecipado, sendo também necessária a homologação (expressa ou tácita) da norma individual e concreta posta pelo contribuinte.

Nessa linha, o Professor Paulo de Barros Carvalho¹⁸ deixa claro que:

Não obstante o pagamento antecipado seja uma forma de pagamento, a legislação aplicável requer que ele se conjugue ao ato homologatório a ser realizado (comissiva ou omissivamente) pela Administração Pública. Apenas dessa maneira dar-se-á por dissolvido o vínculo, diferentemente do que ocorre nos casos de pagamento de débito tributário constituído por lançamento, em que a conduta prestacional do devedor tem o condão de por fim, desde logo, à obrigação tributária.

Carvalho¹⁹ entende que o ato homologatório da Fazenda “não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros, em que o Estado, zelando pela integridade de seus interesses, verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele”, tal como ocorre com o lançamento efetuado autoridade administrativa, que pode ser submetido a vários controles de legalidade.

17. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 448.

18. Op. cit., p. 490.

19. Op. cit., p. 450.

Segundo entendemos, o ato administrativo de homologação expressa será o ato resultante do procedimento fiscal em que foi verificada a regularidade da atividade exercida pelo contribuinte de apuração do montante do tributo devido, tendo a Fazenda aceitado-a como correta. O ato que é objeto da homologação é a norma individual e concreta posta pelo contribuinte.

A homologação tácita da norma posta pelo contribuinte, não decorre da manifestação tácita da Fazenda, mas do próprio decurso do tempo sem manifestação administrativa, na hipótese em que a Fazenda não logra êxito em, dentro do prazo legal, selecionar o contribuinte e promover a pertinente ação fiscal (art. 150, §4º do CTN).

Se no procedimento fiscal, constatou o Fisco pela inexatidão da atividade prévia exercida pelo contribuinte, apurará o montante do tributo devido e constituirá o crédito tributário no montante suplementar por lançamento de ofício (art. 149 do CTN).

2.4 Decadência em matéria tributária

A decadência é um “fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo”. A existência do instituto encontra fundamento no princípio da segurança jurídica, fazendo com que “as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente”²⁰. No direito tributário, em face da omissão do sujeito ativo durante determinado período de tempo, a decadência extingue o direito subjetivo da relação jurídica prescrita no conseqüente da norma jurídica²¹, fazendo, então, “desaparecer o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e, em contrapartida, também se extingue o débito do sujeito passivo, desintegrando-se o laço obrigacional”²².

20. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 482.

21. MENDONÇA, Christine. Decadência e Prescrição em Matéria Tributária. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.) *Curso de Especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

22. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 484.

A decadência em matéria tributária apresenta seus próprios contornos, os quais divergem, algumas vezes, daqueles do direito privado, não havendo qualquer problema nesse aspecto, vez que a legislação tributária pode alterar os conceitos de direito privado, desde que não sejam utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias dos entes políticos (art. 110 do CTN).²³

Nos casos de lançamento de ofício e por declaração, a norma de decadência é veiculada pelo art. 173 do CTN, no sentido de que a decadência estará configurada após o decurso de cinco anos, contados: (I) do primeiro dia do exercício seguinte “àquele em que tenha ocorrido o evento passível de tributação”²⁴, (II) da data da decisão que anular o lançamento por vício formal, ou (parágrafo único) da data da notificação ao sujeito passivo de medida preparatória indispensável ao lançamento.

No lançamento por homologação com o pagamento antecipado, a decadência opera-se no decurso do prazo de cinco anos, a contar da data da ocorrência do fato jurídico tributário (art. 150, §4º do CTN). Quando não há o pagamento antecipado, tem entendido o STJ que o prazo é dado pelo art. 173, I do CTN.²⁵

2.5 Alterabilidade do lançamento

A alteração do lançamento trata-se apenas de aspecto particular dentro do tema genérico da alteração dos atos administrativos. Assim, como todo ato administrativo, que tem presunção de validade, devendo ser considerado válido enquanto não seja anulado por outro ato, também o lançamento será

23. Op. cit., p. 484.

24. MENDONÇA, Christine. Decadência e Prescrição em Matéria Tributária. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.) *Curso de Especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

25. Op. cit.

aceito como válido, enquanto não seja substituído por outro ato administrativo que o anule ou modifique.²⁶

O art. 145 do CTN dispõe que, após a regular notificação, o lançamento somente poderá ser alterado em face do próprio litígio administrativo (incisos I e II), decorrente de provocação do sujeito passivo (impugnação) ou da Fazenda (recurso de ofício), ou por iniciativa de ofício (inciso III) da autoridade administrativa nas hipóteses do art. 149.

Pela redação do art. 145 do CTN, o dispositivo refere-se à possibilidade de alteração somente do lançamento de ofício, pois é neste em que há a notificação do sujeito passivo, não havendo sentido na sua aplicação na atividade realizada pelo próprio contribuinte nos termos do art. 150 do CTN (lançamento por homologação), que, ademais, não pode ser considerada lançamento na adequada acepção do termo.²⁷

A matéria relativa à alteração do lançamento em face do litígio administrativo não oferece maiores dificuldades, entretanto, não é tarefa fácil a compreensão das hipóteses cabíveis para a iniciativa de ofício a que se refere art. 149 do CTN, vez que este dispositivo engloba várias situações distintas.

Conforme se depreende diretamente da leitura do *caput* do artigo (“lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa”), estão ali enumeradas tanto hipóteses de lançamento de ofício como de revisão de ofício de um lançamento anteriormente efetuado.

Partindo da premissa de que só há revisão de ofício quando houve um lançamento de ofício anterior que se pretende alterar ou anular, eis que nosso enfoque de estudo é a alterabilidade do lançamento de ofício (art. 145 do CTN), analisemos os demais incisos.

Observa-se que o inciso I (“quando a lei assim o determine”) somente pode estar tratando do lançamento de ofício original e não da revisão de ofício.

26. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 254-257.

27. MOUSSALLEM. Tárek Moysés. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. (coord.) *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1105.

ção do lançamento, vez que esta somente poderia fundar-se nas inexatidões ou nulidades do próprio lançamento. Melhor dizendo, a revisão de ofício de um lançamento não pode decorrer diretamente da determinação de uma lei, mas da sua não conformidade, em caráter substancial ou procedimental, à lei. Nessa linha, o inciso I está, na verdade, definindo quando deve ser o lançamento efetuado de ofício, e não por atividade do sujeito passivo (lançamento por homologação ou por declaração).

Os incisos II, III e IV referem-se ao lançamento de ofício supletivo, efetuado em substituição ao denominado pelo CTN de lançamento por declaração, tendo em vista que o sujeito passivo não efetuou a declaração a que estava obrigado (inciso II), a prestou de forma defeituosa (inciso III)²⁸ ou nela se verificou falsidade, erro ou omissão (IV). Nessas situações, a fiscalização ficou impossibilitada de notificar o sujeito passivo para pagamento, eis que sua declaração foi omissa, inexata ou fraudulenta, não se completando o lançamento na modalidade por declaração, devendo o lançamento ser efetuado de ofício pela autoridade administrativa.

Da mesma forma, o inciso V, que menciona a situação em que houve omissão ou inexatidão na atividade do sujeito passivo a que se refere o art. 150 do CTN, também não trata de revisão de ofício do lançamento, mas de lançamento de ofício supletivo, efetuado em substituição à modalidade de lançamento por homologação.

O inciso VI não trata sequer de lançamento, conforme constata Eurico de Santi²⁹, mas de ato de imposição de penalidade pecuniária, que não tem o condão de alterar o lançamento, que é ato “distinto e juridicamente autônomo” em relação àquele.

Somente os incisos VII, VIII e IX tratam, efetivamente, da possibilidade de revisão do lançamento de ofício, o qual se revelou posteriormente defeituoso em face da constatação de: dolo, fraude ou simulação (VII); não

28. NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. (coord.) *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1119-1120.

29. SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 258.

conhecimento ou não comprovação de um fato relevante (VIII) ou fraude, falta funcional ou omissão da autoridade que o efetuou (IX).

Assim, em síntese, o art. 149 do CTN trata das seguintes situações: lançamento de ofício original (I), lançamento de ofício supletivo (incisos II, III, IV e V) e revisão de lançamento de ofício (incisos VII, VIII e IX). Conforme dispõe o parágrafo único do art. 149 do CTN, o prazo para a revisão do lançamento de ofício é o mesmo prazo de decadência do direito de lançar o tributo.

Retornando ao art. 145 do CTN, podemos dizer que, após a regular notificação do sujeito passivo, o lançamento de ofício pode ser alterado em virtude de julgamento administrativo ou de revisão de ofício nas hipóteses do art. 149, VII, VIII e IX do CTN.

2.6 Mudança de critério jurídico

Além das limitações materiais à alteração do lançamento dadas pelos arts. 145 e 149 do CTN e do limite temporal para revisão do lançamento (art. 149, parágrafo único do CTN), há também a restrição disposta no art. 146 do CTN.

Dispõe o art. 146 do CTN que é vedado à autoridade administrativa alterar os critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento, embora seja legítima essa modificação em outros lançamentos, relativamente a fatos jurídicos tributários posteriores, ainda que em relação a um mesmo sujeito passivo. A norma veiculada pelo art. 146 do CTN trata-se, na verdade, de um “corolário do princípio da irretroatividade”³⁰.

Ricardo Lodi Ribeiro³¹ destaca que, não obstante o poder-dever da Administração de mudar seu posicionamento no sentido de que seja mais

30. MOUSSALLEM. Tárek Moysés. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1109.

31. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A proteção da Confiança Legítima do Contribuinte*. RDDT n. 145, out/07, p.99.

adequado ao direito, face à sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, “em nome da proteção da confiança legítima, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados”.

A irretroatividade do novo critério jurídico é objeto da Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), que dispõe “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

A norma disposta no art. 146 do CTN gera, tanto na doutrina como na jurisprudência, confusão entre os conceitos de “mudança de critério jurídico” e de “erro de direito”. Como ensina Ramos Filho³², “o art. 146 do CTN, que veda a revisão do lançamento tributário em razão de mudança de critérios jurídicos, não se aplica ao erro de direito, porquanto se tratam de fenômenos distintos: o erro de direito ocorre quando não seja aplicada a lei ou quando a má aplicação desta seja notória e indiscutível, enquanto a mudança de critério jurídico ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem possa dizer que qualquer delas seja incorreta”.

Nessa linha, esclarece Hugo de Brito Machado³³ que “há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.”

Pelas lições de Paulo de Barros Carvalho, o “erro de fato” é um erro quanto à manipulação dos arranjos linguísticos empregados na composição dos enunciados, enquanto que o “erro de direito” é um problema de subsun-

32. RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Limites Objetivos à revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário*. RDTAPET n. 13, mar/07, p. 49.

33. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 123.

ção, que denota que o enunciado buscou seu fundamento de validade numa norma, quando deveria subsumir-se a outra norma. O “erro de direito” é a distorção entre o enunciado da norma individual e concreta e a norma geral e abstrata (desajuste externo de linguagem), ao passo que o “erro de fato” é um desajuste no próprio enunciado (desajuste interno de linguagem) entre o evento (acontecimento do mundo real) e o fato (relato do evento na linguagem competente).³⁴

Segundo entendemos, a não conformidade do ato de lançamento à lei é, sim, motivo de alteração ou anulação do lançamento, como decorrência direta do princípio da estrita legalidade tributária. Além do que, considerando que a alteração do lançamento é um aspecto particular da alteração dos atos administrativos em geral, como já mencionamos, nos termos do art. 53 da Lei n. 9.784/99, o lançamento, como ato administrativo que é, deve ser anulado quando apresente vício de legalidade. Não se pode cogitar de direito adquirido do sujeito passivo de um lançamento em montante menor do que o devido em decorrência de uma ilegalidade.

Nessa esteira, o art. 146 do CTN não pode tutelar eventual ilegalidade cometida pelo agente administrativo na feitura do lançamento, mas tão somente proteger o contribuinte da retroatividade de novo critério jurídico num mesmo lançamento, em harmonia com o art. 2º, XIII da Lei n. 9.784/99, que dispõe, para os demais atos administrativos, que é vedada a “aplicação retroativa de nova interpretação”.

3. Lançamento tributário na revisão aduaneira

3.1 Delimitação do tema

O Superior Tribunal de Justiça, com base no disposto no art. 146 do CTN e na Súmula 227 do extinto TFR, pacificou o entendimento de que não seria legítima a alteração do lançamento tributário aduaneiro pelo Fisco

34. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. Saraiva, 1999, p. 96-97.

após o desembaraço aduaneiro em face de erro de direito ou modificação de critério jurídico, conforme demonstram as ementas abaixo transcritas:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. DISCUSSÃO ACERCA DA OCORRÊNCIA DE ERRO DE DIREITO. NECESSIDADE DE REEXAME DE PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. REVISÃO DO LANÇAMENTO. SÚMULA 227/TFR.

1. O Tribunal de origem proferiu decisão adotando como fundamento o conjunto fático-probatório dos autos, concluindo que não houve erro na declaração do contribuinte a ensejar a revisão do lançamento.

Diante desse contexto, mostra-se inviável a reforma do entendimento adotado pelo Tribunal de origem, sob pena de violação da Súmula 7/STJ.

2. Esta Corte de Justiça entende que não é possível a revisão do lançamento de ofício em hipótese em que se configurou erro de direito. Nesse sentido, confira-se o teor da Súmula 227 do extinto TFR: “A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento.” 3. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no AgRg no Ag 1136182/SP, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/11/2009, DJe 10/12/2009)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES.

1. “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento” (Súmula 227 do TFR).

2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN.

3. O lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito. (Precedentes: Ag 918.833/DF, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 11.03.2008; AgRg no REsp 478.389/PR, Min.

HUMBERTO MARTINS, DJ. 05.10.2007, p. 245; REsp 741.314/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ. 19.05.2005; REsp 202958/RJ, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 22.03.2004; REsp 412904/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 27/05/2002, p. 142; Resp n. 171.119/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ em 24.09.2001).

4. Recurso Especial desprovido.

(REsp 1112702/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/10/2009, DJe 06/11/2009)

TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – IPI – RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA.

1. A jurisprudência do STJ, acompanhando o entendimento do extinto TFR, estratificado na Súmula 227, tem entendido que o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.

2. Tem o direito pretoriano, da mesma forma, considerado que o erro de direito é o mesmo que erro na interpretação jurídica dos fatos.

3. A hipótese dos autos foge à espécie assinalada porque houve correção da qualidade da mercadoria. Em princípio, foi indicada como importada mercadoria cujo IPI era de alíquota zero, mas depois verificou o fisco que não foi importada a mercadoria indicada e sim uma outra, similar, sobre a qual incidia o IPI.

4. Hipótese em que é possível a correção para perfeita adequação fática e não jurídica.

5. Recurso especial improvido.

(REsp 654.076/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/04/2005, DJ 23/05/2005, p. 225)

Data venia, entendemos que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pode, conforme o caso, não se coadunar com o melhor direito na hipótese dos tributos incidentes na importação, para os quais se faz necessária uma reflexão específica, da qual nos ocuparemos a seguir.

Conforme bem coloca Corinto Oliveira Machado³⁵, que também se debruçou sobre o nosso tema, no que concerne aos tributos incidentes na

35. MACHADO, Corinto Oliveira. *A modificação de critérios jurídicos adotados no lançamento tributário aduaneiro*. In <http://www.fiscosoft.com.br/a/5bj/a-modifi->

importação, a questão da modificação dos critérios jurídicos adotados no lançamento não é assim tão evidente, e muitas vezes vemos, “juízes e tribunais declarando a proibição de mudança nos critérios jurídicos adotados em lançamento tributário aduaneiro onde sequer houvera lançamento tributário”.

Para o estudo do tema do lançamento na revisão aduaneira, primeiro devemos esclarecer qual é a modalidade de lançamento nesses tributos.

3.2 Lançamento dos tributos na importação

O importador, por intermédio de representante legal habilitado pela Receita Federal, elabora previamente a Declaração de Importação com todas as informações fiscais, cambiais e administrativas aplicáveis àquela importação, inclusive verifica a ocorrência do fato jurídico tributário, determina a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido.

Conforme matéria legal consolidada no Regulamento Aduaneiro (artigos 107, 242, 259 e 304), o recolhimento dos tributos federais incidentes na importação deve ser efetuado por ocasião do registro da Declaração de Importação. Nessa linha, dispõe o art. 11 da Instrução Normativa SRF n. 680/2006 que o pagamento dos tributos é efetuado mediante débito automático em conta bancária no registro da DI, sendo que, nos termos do art. 15, IV dessa Instrução Normativa, a não confirmação pelo banco da aceitação do débito é fator impeditivo para o referido registro.

No que concerne ao ICMS-importação, o importador apura o montante devido desse tributo e, após o registro da DI, presta essa informação na Declaração sobre o ICMS, por meio de transação específica no sistema Siscomex. A comprovação pelo importador do recolhimento ou exoneração do tributo estadual é condição para a autorização da entrega da mercadoria ao importador (art. 12, §2º da Lei Complementar n. 87/96). Embora o recolhimento do ICMS possa se dar, eventualmente, após a conferência

cacao-de-criterios-juridicos-adorados-no-lancamento-tributario-aduaneiro-corintho-oliveira-machado Acesso em 23/08/2012.

aduaneira, nesse procedimento não se efetua qualquer exame do montante a ser recolhido do ICMS, eis que a autoridade federal não detém competência para fiscalizar o imposto estadual.

Assim, não pairam dúvidas de que, para todos os tributos incidentes na importação, incumbe ao sujeito passivo apurar o montante tributável e “antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”, nos termos do art. 150 do CTN, na modalidade de lançamento especificada pelo CTN como “lançamento por homologação”.

Nesse sentido também se manifesta André Parmo Folloni³⁶, em sua dissertação de Mestrado apresentada na PUC-PR:

Trata-se, portanto, de um lançamento por homologação. É o próprio contribuinte o destinatário da norma de incidência. Havendo incidência, há imediata constituição da relação jurídica tributária, e fica a cargo do contribuinte promover o cálculo dos tributos e, havendo débito, adimpli-lo com o pagamento via SISCOMEX. Não há, ainda qualquer participação da autoridade administrativa fazendária.

Embora as informações sejam prestadas pelo importador mediante a Declaração de Importação e a Declaração sobre o ICMS, não há que se falar em lançamento por declaração, como querem alguns tributaristas. No lançamento por declaração, “o sujeito passivo participa de todo o seu procedimento com exclusão do pagamento do tributo, que é posterior à notificação do sujeito ativo”³⁷, ou seja, o sujeito passivo quantifica a matéria tributável e fica aguardando a notificação a ser efetuada pelo Fisco, para depois proceder ao pagamento. Essa situação não ocorre com os tributos incidentes

36. FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior- Direito tributário material, formal e processual*. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito pela PUC-PR, sob a orientação do Prof. Dr. James Marins in http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_arquivos/1/TDE-2008-05-12T170936Z-835/Publico/AndreDto.pdf Acesso em 22/08/2012.

37. BORGES, Arnaldo. Apresentação da Segunda Edição – Breves Observações sobre a teoria do lançamento tributário, de José Souto Maior Borges in BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 23

na importação, para os quais o pagamento é sempre prévio ao exame da autoridade administrativa.

Assim, para os tributos incidentes na importação, que são objetos de lançamento por homologação, quando houve pagamento antecipado, a contagem do prazo de decadência inicia-se no momento do fato jurídico tributário (critério temporal da regra matriz de incidência tributária), nos termos do art. 150, §4º do CTN. Para o Imposto de Importação, PIS/Pasep-importação, Cofins-importação e Cide-importação, o critério temporal é o registro da Declaração de Importação, enquanto que, para o IPI-importação e para o ICMS-importação, o critério temporal é o momento do desembarço aduaneiro.

No caso de não haver o pagamento antecipado, seguindo a orientação do STJ, a contagem do prazo de decadência, para todos os tributos incidentes na importação, iniciar-se-á no primeiro dia do exercício seguinte ao do fato jurídico tributário (art. 173, I do CTN).

3.3 Homologação tributária na importação

Conforme acima demonstramos, os tributos incidentes na importação sujeitam-se ao denominado lançamento por homologação, de forma que, posteriormente, após a atividade do sujeito passivo de apurar e recolher o montante tributável, poderá ocorrer, dentro do prazo decadencial, o lançamento de ofício supletivo ou o ato de homologação: de forma tácita, pelo próprio decurso do prazo (art. 150, §4º do CTN); ou de forma expressa, em “ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa” (art. 150, *caput* do CTN).

Uma primeira questão que se coloca é: quando poderá ocorrer a homologação expressa a que se refere o art. 150, *caput* do CTN (“ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”) ou eventual lançamento de ofício supletivo nos tributos incidentes na importação?

Como já relatamos, grande parte das importações é parametrizada pelo sistema Siscomex para o canal verde de conferência aduaneira, e não havendo seleção local para fiscalização pela Unidade RFB, estão dispensadas de qualquer exame pelo Auditor-Fiscal, sendo desembaraçadas automaticamente pelo próprio Sistema.

De outra parte, os demais despachos de importação serão objeto de conferência aduaneira, seja em face de seleção parametrizada pelo sistema Siscomex (canais amarelo, vermelho e cinza) ou em virtude de seleção pela própria Unidade de despacho local.

Assim, em face do que efetivamente ocorre no universo dos despachos de importação, podemos visualizar duas situações: (i) despachos de importação sem conferência aduaneira e (ii) despachos de importação com conferência aduaneira. Desta forma, para refletirmos acerca da questão acima, sobre o momento em que ocorre a homologação expressa ou lançamento supletivo, analisemos em separado essas situações.

(i) Despachos sem conferência aduaneira:

Nessa hipótese, o importador apura e recolhe o montante dos tributos federais no registro da Declaração de Importação, bem como apura e recolhe o ICMS-importação antes da entrega da mercadoria, sem qualquer intervenção ou verificação de Auditor-Fiscal no curso do despacho de importação, sendo o desembaraço aduaneiro efetuado automaticamente pelo próprio sistema Siscomex. Assim, nesse caso, não se pode aventar de qualquer ato administrativo durante o curso do despacho de importação (antes do desembaraço) que pudesse ser considerado como ato de lançamento ou de homologação expressa.

Chegamos, então, à conclusão óbvia de que, nos tributos incidentes na importação quando não há o procedimento fiscal de conferência aduaneira no despacho de importação, o ato de homologação expressa ou de lançamento de ofício supletivo somente poderá ocorrer após o desembaraço aduaneiro, dentro do prazo decadencial de cada tributo.

Conforme já esclarecemos, o ato administrativo de homologação expressa será o ato resultante do procedimento fiscal em que for verificada a regularidade da atividade exercida pelo contribuinte de apuração e pagamento do montante do tributo devido, tendo a Fazenda aceitado-a como correta.

Para os demais tributos, não aduaneiros, esse procedimento fiscal não é previsto expressamente em lei, sendo decorrência direta da prerrogativa do sujeito ativo de homologar a atividade do contribuinte quando correta (art. 150 do CTN) ou de efetuar o lançamento supletivo (arts. 150 e 149 do CTN) dentro do prazo decadencial dos tributos.

No entanto, para os tributos incidentes na importação, esse procedimento fiscal está previsto em lei, no art. 54 do Decreto-lei n. 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 2.472/88, e tem denominação específica: “revisão aduaneira”.

Nessa linha, observe que o prazo para a realização do procedimento fiscal da revisão aduaneira é de cinco anos, contados do registro da Declaração de Importação, que é prazo igual ou inferior ao prazo de decadência dos tributos incidentes da importação, eis que eventual lançamento de ofício supletivo em decorrência do procedimento de revisão aduaneira deverá ser efetuado dentro do prazo de decadência de cada tributo.

Assim, na hipótese de despachos de importação que não tenham sido objeto de conferência aduaneira, respondendo à questão formulada, concluímos que é por ocasião da conclusão da revisão aduaneira que poderá ocorrer o ato de homologação expressa ou o lançamento de ofício supletivo para os tributos incidentes na importação.

De forma que, na hipótese em que não há a efetiva fiscalização no curso do despacho aduaneiro, a matéria não oferece maiores dificuldades, sendo legítima a realização do procedimento fiscal de revisão aduaneira, após o desembaraço aduaneiro, dentro do prazo legal, exatamente como ocorre com os demais tributos, não aduaneiros, sujeitos a lançamento por homologação.

(ii) Despachos de importação com conferência aduaneira:

Analisemos agora as situações em que, efetivamente, houve a conferência aduaneira, por determinação da Unidade RFB local ou por seleção do sistema (canais amarelo, vermelho ou cinza), no curso do despacho de importação.

Como já abordado, “a conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas à sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação” (art. 560 do Regulamento Aduaneiro).

De outra parte, a “revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação” (art. 638 do Regulamento Aduaneiro).

Note que, na conferência aduaneira, há a confirmação do cumprimento das obrigações fiscais e, na revisão aduaneira, há a verificação da regularidade do pagamento dos tributos. Então, já que estamos falando em tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em quais destes procedimentos poderia ocorrer o ato de homologação expressa ou eventual lançamento de ofício supletivo?

Ora, se em dois procedimentos fiscais distintos pode ser verificada a regularidade dos pagamentos efetuados pelo contribuinte, temos que o ato de homologação expressa não pode ser decorrente do primeiro procedimento (conferência aduaneira), eis que o Fisco sempre terá, por disposição legal, a prerrogativa de reexaminar a atividade do contribuinte em sede de revisão aduaneira, a ser realizada no decurso do prazo de cinco anos contados do registro da Declaração de Importação.

Conforme entendimento expresso no Acórdão n. 302-38.177, do então Conselho de Contribuintes³⁸, que manteve a brilhante decisão Delegacia da

38. Terceiro Conselho de Contribuintes/MF. 2ª Câmara. Acórdão n. 302-38.177. proc. n. 10480.017233/2002-10. Relator: Corinho Oliveira Machado. j. 08/11/2006. Decisão Unânime.

Receita Federal de Julgamento – DRJ-Fortaleza/CE, dela lhe extraindo os principais fundamentos, a conferência aduaneira não se trata de uma análise definitiva da atividade do importador, mas de uma verificação preliminar e perfunctória, com vista ao desembaraço aduaneiro:

(...)

Ademais, deve-se ter em conta que a conferência aduaneira realizada no curso do despacho não vai além de uma verificação preliminar e perfunctória. Não poderia ser diferente: os exames aprofundados e as diligências minuciosas não se compadecem com a celeridade que se deve imprimir ao despacho aduaneiro, só sendo admissíveis nas hipóteses de irregularidades ostensivas. Assim reclamam as rotinas do comércio internacional, sempre a exigir presteza das repartições alfandegárias. Daí, inclusive, o porquê de prever a legislação aduaneira mecanismos de seleção e distribuição das declarações por canais de conferência, possibilitando, cada vez com maior frequência, que ocorra o desembaraço da mercadoria sem exame de valor aduaneiro, sem análise documental e, até mesmo, sem verificação física.

Assim, as informações prestadas pelo contribuinte na DI e os procedimentos fiscais adotados durante o despacho não caracterizam lançamento; apenas subsidiam e dão encaminhamento ao despacho aduaneiro, com vista ao desembaraço aduaneiro. (...)

Desta forma, o desembaraço aduaneiro, que registra a conclusão da conferência aduaneira, não pode ser considerado o ato de homologação expressa a que se refere o art. 150 do CTN, conforme orienta o referido Acórdão:

(...)

A teor do art. 411 do Regulamento Aduaneiro então vigente, o despacho de importação consiste no procedimento mediante o qual se processa o desembaraço aduaneiro de mercadoria procedente do exterior. Ressalte-se ainda que, tal como definido no art. 450, §1º do Regulamento Aduaneiro, o desembaraço aduaneiro não constitui lançamento nem é ato de homologação; consiste apenas no procedimento final do despacho aduaneiro pelo qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador. Em realidade, o desembaraço da mercadoria decorre meramente

da eventual conferência da mercadoria e de algumas informações a ela pertinentes, sem que isso caracterize homologação de lançamento, razão porque representa mero ato de controle, sem qualquer efeito constitutivo do crédito tributário.

(...)

Nessa linha, é que, por determinação legal, o exame definitivo acerca da regularidade da atividade prévia do importador, de apuração e pagamento dos tributos incidentes na importação, ocorrerá ao final do procedimento fiscal de revisão aduaneira, como também é o entendimento expresso no Acórdão acima:

(...) a lei prevê o instituto da revisão aduaneira, mediante a qual a autoridade fiscal dispõe de um prazo de cinco anos para reexaminar o despacho, homologando os atos praticados ou efetuando um lançamento de ofício, se detectada alguma irregularidade.

(...)

É pois, quando do procedimento de **revisão aduaneira** que a autoridade fiscal examina com profundidade, todos os aspectos fiscais do despacho, dentre eles, o pagamento feito antecipadamente ou o benefício fiscal pleiteado, procedendo, agora sim, à homologação, se confirmada a regularidade da importação, ou lançando eventuais diferenças de tributos. (...)

Assim, concluímos que, mesmo quando haja conferência aduaneira no curso do despacho de importação, o ato de homologação expressa da atividade do importador somente poderá ocorrer ao final do procedimento de revisão aduaneira.

Vejamos, então, em quais procedimentos poderá ocorrer eventual lançamento de ofício supletivo, eis que o Fisco não considerou correta a atividade prévia do importador de apuração e pagamento dos tributos incidentes na importação.

No curso da conferência aduaneira, conforme dispõe o art. 570 do Regulamento Aduaneiro, caso se constate a necessidade de recolhimento suplementar de tributos, o Auditor-Fiscal formulará exigências nesse sentido

ao importador, o qual poderá aceitar e recolher o montante complementar independentemente da constituição do crédito tributário (§2º), ou então, manifestar sua inconformidade (§3º), devendo a autoridade administrativa efetuar o lançamento supletivo de ofício, com a garantia do devido processo legal administrativo.

Também na revisão aduaneira, que é procedimento mediante o qual se verifica a regularidade dos pagamentos efetuados pelo importador, poderá, por motivos óbvios, ocorrer o lançamento de ofício supletivo, inclusive, como ressalva o art. 638, §2º do Regulamento Aduaneiro, na “constituição do crédito tributário, apurado na revisão”, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos de decadência dos tributos e da imposição de penalidades.

Desta forma, respondendo a pergunta inicial, temos que: o ato de homologação expressa poderá ocorrer somente ao final do procedimento de revisão aduaneira e eventual lançamento supletivo poderá acontecer ao final da conferência aduaneira, quando houver, ou também como ato resultante do procedimento de revisão aduaneira.

3.4 Lançamento na revisão aduaneira

Do estudo acima, podemos concluir que, quando não houve conferência aduaneira no despacho de importação ou quando, embora havendo conferência, desta não resultou qualquer exigência da fiscalização para recolhimento suplementar de tributos pelo importador, a revisão aduaneira é um procedimento legítimo de fiscalização, compatível com o disposto no CTN, do qual resulta, conforme o caso, o ato homologação expressa da atividade do contribuinte (art. 150, *caput* do CTN) ou o lançamento de ofício supletivo, em substituição à atividade do sujeito passivo no lançamento por homologação (arts. 149 e 150 do CTN).

Quando o Fisco federal não logra êxito em selecionar o importador para a conferência aduaneira no curso do despacho de importação, nem tampouco para a revisão aduaneira, dentro do prazo de cinco anos, a contar do registro da DI, a homologação da atividade do contribuinte ocorrerá de

forma tácita, pelo próprio decurso do prazo decadencial de cada tributo (art. 150, §4º do CTN), como ocorre para os tributos não aduaneiros.

Analiseemos agora a situação de eventual lançamento de ofício efetuado ao fim do procedimento de revisão aduaneira quando, anteriormente ao desembaraço, houvera a conferência aduaneira e desta tenha resultado exigência fiscal para o recolhimento suplementar de tributos pelo importador.

Como já mencionamos, na conferência aduaneira poderá o Fisco federal formular exigência tributária ao importador e este efetuar o pagamento no montante exigido, independentemente de processo administrativo, ou manifestar inconformidade à exigência, tendo o Auditor-Fiscal de efetuar o lançamento supletivo de ofício, somente havendo o desembaraço mediante a impugnação ao lançamento e prestação de garantia, em conformidade ao disposto no art. 39 do Decreto-lei n. 1.455/1976 e na Portaria do Ministério da Fazenda n. 389/1976.

A primeira hipótese, em que o importador concorda³⁹ com o montante de tributos exigido pela fiscalização e efetua o pagamento exigido, independentemente da constituição do crédito tributário (art. 560, §2º do Regulamento Aduaneiro), trata-se de uma situação atípica no direito tributário, na qual seria perfeitamente cabível o lançamento supletivo de ofício, mas em face da celeridade que se requer nos despachos de importação, o Regulamento Aduaneiro, em face da concordância do sujeito passivo, dispensa a autoridade administrativa do seu dever legal de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício.

Nessa situação, em que seria cabível o lançamento de ofício, por determinação do CTN (arts. 142, 149 e 150 do CTN), mas este não é efetuado em face da ressalva do Regulamento Aduaneiro (art. 560, §2º do Regulamento Aduaneiro), o nosso entendimento é de que eventual lançamento de ofício em sede de revisão aduaneira, caracterizaria uma revisão de lançamento cujo crédito tributário estaria extinto, o que é vedado pelo art. 149, parágrafo único do CTN.

39. Embora, na maioria das vezes, o importador o faça em virtude da urgência na liberação da mercadoria e não porque, realmente, aceita as exigências da fiscalização.

A segunda hipótese, em que o importador manifesta inconformidade à exigência tributária efetuada na conferência aduaneira (art. 560, §3º do Regulamento Aduaneiro), devendo o Auditor-Fiscal efetuar o lançamento supletivo de ofício na conferência aduaneira, será também uma situação em que a revisão aduaneira caracterizará uma verdadeira revisão de ofício do lançamento, sendo lhe aplicável, portanto, todas as restrições dispostas nos artigos 145, 146 e 149 do CTN para a alterabilidade do lançamento de ofício.

Assim é que, por exemplo, quando o lançamento efetuado na conferência aduaneira estiver ainda sob litígio administrativo, não poderá ser objeto de revisão de ofício no curso da revisão aduaneira, vez que, nos termos do art. 145, I e II do CTN e do art. 25 do Decreto n. 70.235/72, a autoridade competente para modificar o crédito tributário sob litígio é a própria autoridade julgadora, e não mais a autoridade lançadora. Nessa linha está o acórdão do então Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja ementa abaixo se transcreve:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IMPUGNAÇÃO A LANÇAMENTO DE OFÍCIO SEGUIDA DE NOVO LANÇAMENTO - NULIDADE DOS ATOS PRATICADOS APÓS SUA INTERPOSIÇÃO - Tendo o sujeito passivo impugnado o lançamento de ofício, destarte inaugurando a fase litigiosa do procedimento, descabe novo lançamento, mediante a lavratura de outro auto de infração, relativamente aos mesmos fatos e mesmo período de apuração, sem decisão do litígio, sob pena de acarretar a nulidade de todos os atos praticados após a sua instauração.

Ac. 1º CC 107-04.224/97 (DOU 10/02/98).

Também, não poderá ser objeto de revisão de ofício no curso da revisão aduaneira, termos do art. 149, parágrafo único do CTN, o lançamento cujo crédito tributário já tenha sido extinto por algumas das modalidades do art. 156 do CTN.

Além do que, nessa hipótese, não se poderá cogitar da aplicação de novo critério jurídico para, em sede de revisão aduaneira, alterar o lança-

mento efetuado na conferência aduaneira, nos termos da Súmula 227 do extinto TFR.

Assim, acerca dos tributos incidentes na importação, que são sujeitos a lançamento por homologação, podemos sintetizar que:

- i) O ato de homologação expressa a que se refere o art. 150, *caput* do CTN somente poderá ocorrer ao final do procedimento fiscal de revisão aduaneira, que traz o exame definitivo acerca da regularidade da atividade prévia do importador de apuração e pagamento dos tributos. A conferência aduaneira, quando houver, trata-se de verificação preliminar, eis que o Fisco sempre terá, por disposição legal, a prerrogativa de reexaminar a atividade do contribuinte em sede de revisão aduaneira.
- ii) No entanto, eventual lançamento de ofício supletivo, em substituição à atividade do sujeito passivo no lançamento por homologação, poderá tanto ocorrer ao final do procedimento de conferência aduaneira ou de revisão aduaneira.
- iii) Na hipótese de o Fisco federal não lograr êxito em selecionar o importador para a conferência aduaneira no curso do despacho de importação, nem tampouco para a revisão aduaneira dentro do prazo de cinco anos a contar do registro da DI, a homologação da atividade do contribuinte ocorrerá de forma tácita, pelo próprio decurso do prazo decadencial de cada tributo (art. 150, §4º do CTN), como ocorre para os tributos não aduaneiros.
- iv) Quando não há conferência aduaneira no despacho de importação ou quando, embora havendo, desta não resultou qualquer exigência da fiscalização para recolhimento suplementar de tributos pelo importador, a revisão aduaneira é um procedimento fiscal, frise-se, compatível com o instituto do “lançamento por homologação” (art. 150 do CTN), do qual resulta, conforme o caso, o ato homologação expressa da atividade do contribuinte (art. 150, *caput* do CTN) ou o lançamento de ofício supletivo, em substituição à atividade do sujeito passivo no lançamento por homologação (arts. 149 e 150 do CTN).
- v) Somente quando houver lançamento de ofício supletivo no procedimento de conferência aduaneira é que o lançamento a ser efetuado em sede de revisão aduaneira caracterizará a revisão de ofício do primeiro lançamento, sendo-lhe aplicável todas as restrições dispostas nos artigos 145, 146 e 149 do CTN para a alterabilidade do lançamento.

vi) Na hipótese em que a autoridade administrativa esteja dispensada de formalizar a pretensão fiscal na conferência aduaneira, eis que o importador efetuou o correspondente pagamento (art. 560, §2º do Regulamento Aduaneiro), o lançamento em sede de revisão aduaneira estará expressamente vedado em face da extinção do crédito tributário (art. 149, parágrafo único do CTN).

Nessa esteira, concluímos que, nem sempre, se afigura correto o entendimento jurisprudencial de que o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira caracterizaria revisão de ofício do lançamento, para a qual seria vedada a mudança de critério jurídico (Súmula 227 do extinto TFR e art. 146 do CTN).

Entendemos que a restrição do art. 146 do CTN, bem como aquelas dispostas nos arts. 145 e 149 do CTN, somente são aplicáveis quando, efetivamente, houve o lançamento de ofício supletivo na conferência aduaneira, em substituição à atividade prévia do sujeito passivo no lançamento por homologação, não se olvidando que apenas uma pequena percentagem das importações é objeto de conferência aduaneira antes de seu desembaraço aduaneiro.

Considerações finais

O despacho aduaneiro inicia-se com o registro da Declaração de Importação e encerra-se com o desembaraço aduaneiro. Nem toda importação é objeto de conferência aduaneira, embora toda mercadoria importada deva ser submetida a despacho aduaneiro. Tanto a conferência aduaneira como a revisão aduaneira, esta efetivada após o desembaraço, visam, dentre outros elementos, a verificação da regularidade atividade prévia do importador de apuração e pagamento dos tributos incidentes na importação.

A alteração do lançamento tributário, além das limitações materiais e temporais dadas pelos arts. 145 e 149 do CTN, está também sujeita à restrição do art. 146 do CTN e da Súmula 227 do extinto TFR, de vedação de mudança de critério jurídico, cabendo ressaltar, no esteio da melhor doutrina,

que não há que se confundir “mudança de critério jurídico” (mudança de interpretação) com “erro de direito” (aplicação não adequada da lei).

Segundo entendemos, a não conformidade do ato de lançamento à lei é também motivo de alteração do lançamento, como decorrência direta do princípio da estrita legalidade tributária. O art. 146 do CTN não pode tutelar eventual ilegalidade cometida na feitura do lançamento, mas tão somente proteger o contribuinte da retroatividade de novo critério jurídico num mesmo lançamento.

A jurisprudência do STJ acerca da restrição para se efetuar lançamento de ofício na revisão aduaneira em face do erro de direito ou de mudança de critério jurídico pode, conforme o caso, não se coadunar com o melhor direito, fazendo-se necessária uma reflexão específica acerca do tema.

Para os tributos incidentes na importação, incumbe ao sujeito passivo apurar o montante tributável e “antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”, na modalidade de lançamento por homologação. Desta forma, após a atividade prévia do importador, poderá ocorrer o lançamento de ofício supletivo ou o ato de homologação: de forma tácita, pelo próprio decurso do prazo (art. 150, §4º do CTN); ou de forma expressa (art. 150, *caput* do CTN).

O ato de homologação expressa somente poderá ocorrer ao final da revisão aduaneira, que traz o exame definitivo acerca da regularidade da atividade prévia do importador. A conferência aduaneira, quando houver, trata-se de verificação preliminar, eis que o Fisco sempre terá, por disposição legal, a prerrogativa de reexaminar a atividade do contribuinte em sede de revisão aduaneira.

No entanto, eventual lançamento de ofício supletivo, em substituição à atividade do sujeito passivo, poderá tanto ocorrer ao final do procedimento de conferência aduaneira ou de revisão aduaneira.

Quando não há conferência aduaneira no despacho de importação ou quando, embora havendo, desta não resultou qualquer exigência fiscal para recolhimento suplementar de tributos pelo importador, a revisão aduaneira é um procedimento fiscal, compatível com o instituto do “lançamento por homologação”, do qual resulta, conforme o caso, o ato homologação expressa

da atividade do contribuinte (art. 150, *caput* do CTN) ou o lançamento de ofício supletivo, em substituição à atividade do importador (arts. 149 e 150 do CTN).

Somente quando houver lançamento de ofício supletivo no procedimento de conferência aduaneira é que outro lançamento, efetuado em sede de revisão aduaneira, caracterizará a revisão de ofício do primeiro lançamento, sendo-lhe aplicável todas as restrições dispostas nos artigos 145, 146 e 149 do CTN para a alterabilidade do lançamento.

Na hipótese em que a autoridade administrativa esteja dispensada de formalizar a pretensão fiscal na conferência aduaneira, eis que o importador efetuou o correspondente pagamento (art. 560, § 2º do Regulamento Aduaneiro), o lançamento em sede de revisão aduaneira estará expressamente vedado em face da extinção do crédito tributário pelo pagamento (art. 149, parágrafo único do CTN).

Assim, podemos dizer que, na maioria das vezes, não se afigura correto o entendimento jurisprudencial de que o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira caracterizaria revisão de ofício do lançamento, para a qual seria vedada a mudança de critério jurídico (Súmula 227 do extinto TFR e art. 146 do CTN).

Na forma como entendemos, a restrição do art. 146 do CTN, bem como aquelas dispostas nos arts. 145 e 149 do CTN, somente são aplicáveis quando, efetivamente, houve o lançamento de ofício supletivo na conferência aduaneira, cabendo a ressalva de que apenas uma pequena percentagem das importações é objeto de conferência aduaneira antes de seu desembaraço aduaneiro.

Referências

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. Saraiva, 1999.

FREITAS, Vladimir Passos de. (coord.) *Importação e Exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004. p. 5.

FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior- Direito tributário material, formal e processual*. Dissertação do Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC-PR sob orientação do Prof. Dr. James Marins. Disponível em http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_arquivos/1/TDE-2008-05-12T170936Z-35/Publico/AndreDto.pdf, acesso em 22/08/2012.

HILÚ NETO, Miguel. *Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária – Decadência e Prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MACHADO, Corinho Oliveira. *A modificação de critérios jurídicos adotados no lançamento tributário aduaneiro*. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5bjy/a-modificacao-de-criterios-juridicos-adotados-no-lancamento-tributario-aduaneiro-corinho-oliveira-machado>, acesso em 23/08/2012.

MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. São Paulo: IOB, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

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

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Limites Objetivos à revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário*. RDTAPET n. 13, mar/07.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A proteção da Confiança Legítima do Contribuinte*. RDDT n. 145, out/07.

SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.) *Curso de Especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. *Lançamento Tributário*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SOSA, Roosevelt Baldomir. *Temas Aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos*. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

PARECER

ARBITRAMENTO. ARBÍTRIO SEM FUNDAMENTAÇÃO LEGAL – INTELIGÊNCIA DE PRINCÍPIOS E NORMAS CONSTITUCIONAIS SOBRE A HIPÓTESE DE IMPOSIÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA E OUTROS TRIBUTOS – PARECER

Ives Gandra da Silva Martins

Marilene Talarico Martins Rodrigues

Consulta

Consulta-nos a Consulente (...), por intermédio de seu eminente advogado, **Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto**, sobre diversas questões relacionadas com exigências fiscais originárias de autos de infrações lavrados pelo Fisco Federal, por **arbitramento**, a partir de provas constantes de processos administrativos originários de autuações lavradas pela Fiscalização Estadual, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, contra a Consulente.

Informa, também, a Consulente que a empresa aderiu ao Programa Especial de Parcelamento, denominado REFIS, instituído pela Lei n. 9.964/2000, tendo sido excluída do referido programa em 2005.

A Consulta está assim formulada:

“A Consulente em dezembro de 2006, ajuizou **Ação Anulatória de Débito Fiscal** contra a **União Federal** (Fazenda Nacional), perante a 1ª Vara Federal da Seção Judiciária de Bragança Paulista-SP - Processo n. 2006.61.23.002006-1, com fundamento no art. 38 da Lei n. 6.830/80, pelas seguintes razões:

Em **13/06/1995**, foi lavrado contra a Consulente o **Termo de Verificação FM n. 94.01229-5** decorrente da fiscalização direta de IRPJ, para

o **ano-base de 1991, exercício fiscal de 1992**, com ampliação para o 1º semestre do ano calendário 1992 somente quanto à matéria específica. Esta autuação resultou na lavratura de autos de infração reflexos para cobrança de valores a título de **IRPJ; IR Fonte; Contribuição Social; Finsocial Faturamento e PIS Faturamento**.

Relata a Consulente que os fatos se deram da seguinte forma:

Em **24/10/1994**, foi lavrado **Termo de Início de Fiscalização** no qual o Sr. Auditor Fiscal intimou a Consulente para apresentar os livros fiscais e comerciais, cópia da Declaração de Rendimentos e outros documentos, todos referentes aos períodos-base de 1991. Em **01/12/1994**, a Consulente recebeu o **Termo de Intimação** por meio do qual se requisiu a apresentação de demonstrativo de recomposição da conta “caixa” e a relação de créditos da conta “bancos”.

Ocorre que, enquanto a Consulente reunia os documentos solicitados pela fiscalização, sua sede foi vítima de enchente em razão de tempestade ocorrida no dia **14/01/1995**. No início da noite do dia 14 de janeiro, a sede da Consulente foi invadida pelas águas do córrego que passava junto ao terreno de sua sede. Ressalte-se que o dia 14 de janeiro foi um **sábado, dia da semana no qual a Consulente conta com a presença de pouquíssimos funcionários, o que dificultou demasiadamente o resguardo e proteção dos inúmeros documentos que lá estavam arquivados**.

As fortes chuvas ocorridas nesta data foram notícia em vários jornais, conforme documentos que foram juntados ao processo. A fábrica ficou completamente paralisada por mais de uma semana e só voltou a funcionar com a sua capacidade produtiva 100% restabelecida, após 40 dias da data da inundação.

A invasão das águas causou enorme prejuízo. A perda de máquinas e a demora do retorno da produção agravaram ainda mais a situação da Consulente que já se encontrava em concordata desde 1993. Poucos meses após o prejuízo causado pela enchente, o Juiz da 8ª Vara Cível da Capital decretou a falência da Consulente, que posteriormente foi revertida.

Em **18/01/1995**, para garantir a preservação de seus direitos, a Consulente compareceu à 11ª Delegacia da Polícia Civil de São Paulo e elaborou o **Boletim de Ocorrência n. 452/95**, para registrar os documentos que se perderam na inundação.

O prejuízo causado pelas chuvas foi gravíssimo. A sede da Consultente que antigamente localizava-se no Bairro de Santo Amaro, Avenida Nossa Senhora do Sabará n. 2.077, foi completamente inundada pelas águas da chuva. A inundação causou a perda de móveis, equipamentos e de inúmeros documentos, tal qual relacionado no Boletim de Ocorrência acima citado, a saber:

1. Livros Diários Geral e Auxiliares de 1987 e 1994;
2. Documentos bancários (avisos, extratos e conciliação).
3. Notas fiscais de fornecedores e notas fiscais de saída, série única fatura de 1988 a novembro de 1994;
4. Livros de registro de inventário de 1986 a 1994;
5. Livro Modelo III;
6. Fichas de controle patrimonial e nota fiscal de aquisição da Italmagnésio S/A e do Tonolli do Brasil;
7. Arquivos magnéticos diversos;
8. Controle de imobilizado;
9. Livro “Razão”;
10. Notas fiscais 1990, 1991, 1992 e 1993 da Italmagnésio S/A e Italmagnésio Nordeste S/A;
11. Processos de pagamento, fax e telex recebidos;
12. Relatórios de razão e balancetes;
13. Livros Diários Geral e Auxiliares de 1966 a 1991, sendo Diário Geral de n. 002 a 071 entre 05/1966 a 12/1991;
14. Livros Diários Auxiliares de 01/1988 a 12/1993;
15. Avisos bancários (movimentação contábil) entre 01/1988 a 11/1994;
16. Notas fiscais de fornecedores de 01/1988 a 11/1994, nºs 15.378 a 29.729; notas fiscais série única-fatura entre 01/1988 a 11/1994, nºs 67.581 a 84.792;
17. Livros Registros de inventários de 1988 a 1993 e livros modelo III;
18. Registro de controle da produção e do estoque modelo 3, nºs 004 a 010 de 01/1988 a 11/1993;
19. Fichas de controle patrimonial e nota fiscal de aquisição da Italmagnésio S/A Indústria e Comércio, Italmagnésio Nordeste S/A e Tonolli do Brasil Indústria e Comércio de Metais Ltda.;
20. Fichas de controles individuais dos ativos imobilizados referentes ao período de 01/1978 a 12/1992;
21. Cópias de notas fiscais de aquisições dos ativos imobilizados referentes ao período de 01/1988 a 12/1992;

22. Controle de imobilizado;

23. Razão, notas fiscais de 1990, 1991, 1992 e 1993 da Italmagnésio S/A Indústria e Comércio e Italmagnésio Nordeste S/A.

Em razão do volume da documentação extraviada pela enchente, a Consulente, também, fez publicar no Jornal “O Estado de S. Paulo”, em **19/01/1995**, na seção “COMUNICADOS ACHADOS E PERDIDOS” a perda dos livros, documentos contábeis, fiscais e societários acima relacionados.

Além disso, em petição datada de **17/01/1995** e recebida em **23/01/1995**, a Consulente informou à **Secretaria da Receita Federal** (ARF-Santo Amaro) e à **Secretaria de Estado de Negócios da Fazenda de São Paulo** (DECA), sobre o extravio dos referidos documentos, fiscais e contábeis.

Informa que num primeiro momento, a Consulente entendeu ser possível realizar a recomposição de parte de seus livros, documentos fiscais e contábeis, especialmente aqueles que haviam sido requisitados pela Fazenda relativos ao ano-base 1991. Assim, requereu a prorrogação do prazo para que pudesse reconstruir seus documentos e cumprir o determinado pelo Fisco.

No entanto, em que pese o esforço para recuperação dos registros fiscais e contábeis, a empresa não logrou êxito na recomposição dos documentos perdidos na inundação.

Em **02/02/1995**, cumpriu apenas parte do exigido pelo **Termo de Intimação** e apresentou: (I) a Declaração de Rendimentos Pessoa Jurídica relativa ao ano-base 1991; (II) a relação dos bancos; e (III) a composição do movimento bancário mensal do ano-base de 1991.

Paralelamente, a Receita Federal por meio de consulta realizada no Posto Fiscal de Santo Amaro tomou conhecimento de autos de infração lavrados pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo contra a Consulente. Desta sorte, expediu ofícios à Presidência do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, para requisitar o envio das **provas** constantes dos processos administrativos referentes aos AIIMs nºs 0009876 série “U” e 029936 série “T”, uma vez que estes alcançavam o período fiscalizado pelo Fisco Federal. Tais documentos foram utilizados como PROVA EMPRESTADA, e se tornaram os principais fundamentos da atuação federal, no que concerne à **glosa dos valores apropriados com custo dos produtos revendidos e custo de mercadorias vendidas não comprovados**.

Contudo, a “prova emprestada” do Fisco Estadual foi indevidamente utilizada para a autuação federal, pois não poderia ter sido aplicada isoladamente. A autuação federal aqui contestada tomou como verdade provas relativas a fatos que, na época, além de ainda se encontrarem em discussão em processo administrativo estadual, poderiam apenas, na pior das hipóteses, ser tomadas como base para a constituição de novas provas nos próprios processos administrativos federais. Porém, não foi isto que aconteceu.

Nada obstante a todos estes fatos - notórios e de fácil compreensão e entendimento - a Secretaria da Receita Federal lavrou o **Termo de Verificação** que deu origem aos autos de infração e respectivos processos administrativos.

Em suma, conforme o **Termo de Verificação** a Fazenda Nacional - sem qualquer preocupação com os fatos verdadeiros e com fundamento em **prova emprestada** da **Fazenda Estadual** indevidamente aplicada - houve por bem concluir que a Consulente:

- (I) Não contabilizou depósitos bancários (subitem I.1);
- (II) Contabilizou passivo fictício (subitem I.2);
- (III) Não comprovou custos e despesas (subitens I.3 e I.4); e
- (IV) Realizou custos de bens e serviços vendidos de comprovação inidônea (subitem I.5).

Entende a Consulente que é imperiosa a declaração de **invalidade do auto de infração** mencionado, pelas razões de direito e pelas provas que pretende produzir, não acolhidas pela decisão de 1ª instância, estando o processo em grau de Apelação.”

Assim exposta a questão, a Consulente formula os seguintes quesitos:

- 1) Quais são os requisitos autorizadores do arbitramento?
- 2) Poderia o fiscal ter realizado o arbitramento no caso em análise?
- 3) Quando da lavratura do Termo de Verificação e dos autos de infração dele advindos, o fiscal autuante levou em consideração todos os documentos apresentados e as circunstâncias fáticas ocorridas com a Consulente?
- 4) À luz dos elementos fáticos envolvidos no caso em análise, é possível afirmar que o arbitramento realizado pelo fiscal é desarrazoado, arbitrário e está em dissonância com a legislação? Há vícios nos critérios utilizados para o arbitramento perpetrado?

5) A Consulente aderiu a programa de parcelamento, mais especificamente o Refis instituído pela Lei n. 9.964/2000. Foi excluída do aludido programa em 2005. A confissão realizada por força da disposição legal, como condição para ingresso no programa de parcelamento, alcança somente os fatos descritos no auto de infração ou também sua qualificação jurídica? Referida confissão é irrevogável e irretroatável? Pode o contribuinte socorrer-se do Poder Judiciário para a discussão do débito?

6) No que tange à multa aplicada, poderia ser considerada como desproporcional e confiscatória? É possível, no caso em análise, a redução da multa com base no princípio da retroatividade da lei mais benigna ou ainda em decorrência do julgamento de inconstitucionalidade da norma instituidora da multa como ocorreu com a de percentual de 300%?

7) Tem o Estado responsabilidade pelos atos cometidos pelo fiscal? Caberia indenização à Consulente em decorrência do auto de infração lavrado em dissonância com os limites legalmente impostos?

8) Considerando-se todo o dano causado à Consulente, oriundo da execução fiscal em questão, tornando inviável ou impossível a continuidade das suas atividades, e levando-se em conta, principalmente, a elevadíssima monta do alegado débito tributário em execução, absolutamente incompatível com as atividades desenvolvidas pela Consulente, é possível verificar-se alguma forma de desoneração da Consulente executada em relação ao aludido débito devido à impossibilidade de sua quitação?

Resposta

Antes de responder as indagações da Consulente e ofertar nossa opinião sobre os diversos questionamentos formulados pela Consulente, torna-se necessário tecer algumas considerações sobre as garantias do contribuinte à luz da Constituição, em matéria tributária.

Nos países que se constituem Estados Democráticos de Direito, como o nosso, a **Constituição garante os direitos fundamentais do contribuinte** que não podem ser ignorados, nem violados pela lei que institua tributos ou pela administração quando de sua aplicação, objetivando disci-

plinar e limitar as relações jurídicas entre o poder de tributar e as garantias constitucionais.

Por essa razão, na interpretação de suas normas, assume relevante papel entre os diversos métodos exegéticos, o **teleológico** como meio para tornar eficazes os princípios e valores escolhidos pela sociedade para conformar seu ordenamento jurídico fundamental, com o qual há de harmonizar-se toda a legislação infraconstitucional, como pressuposto de sua validade.

O estudo do Sistema Tributário mostra que seus alicerces sempre estiveram embasados nos princípios da **estrita legalidade** e da **tipicidade fechada** como forma de garantir que as relações tributárias não saiam do campo jurídico para o campo da arbitrariedade impositiva.¹

A Constituição, no Capítulo dedicado às **Limitações ao Poder de Tributar**, em seu art. 150, I, estabelece que:

Art. 150 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - **exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.**

No dispositivo acima transcrito, constata-se a preocupação do legislador constituinte em enfatizar a importância do princípio da legalidade no direito tributário.

Além dessa regra básica e específica para tributação, o constituinte, de forma geral, enuncia o princípio da legalidade pelo art. 5º, II, segundo o qual “**ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei**”, aplicável a todos os ramos do direito.

1. **Celso Antônio Bandeira de Mello** define os princípios como sendo “o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica, e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico-positivo” (*Curso de Direito Administrativo* - 8ª edição - São Paulo - Malheiros - 1996 - pp. 545-546).

Para atender ao princípio da legalidade, não é suficiente a mera existência de lei para exigência de tributo, mas que a lei esteja em conformidade com os mandamentos emoldurados pela Constituição Federal. Os princípios são densificados pelas regras.

Por força dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade fechada, o surgimento da obrigação tributária depende de que se realize em concreto aquela hipótese prevista abstratamente na lei de incidência do tributo.²

Sendo a lei tributária lei de imposição, em que a Administração é beneficiária e executora (sujeito ativo da relação tributária), cabe ao sujeito passivo (contribuinte), exclusivamente a **proteção da lei**, razão pela qual deve a lei indicar todos os elementos capazes de deflagrar a obrigação tributária pela incidência do tributo, dela não se podendo tirar qualquer exegese flexível a favor da Fazenda Pública, nas relações jurídicas tributárias.

Assim, os **princípios da legalidade e da tipicidade**, exigem que a lei formal determine todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, todos os aspectos do fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e sujeito passivo. Uma lei que autorize a cobrança de tributos não pode deixar a critério da administração os requisitos necessários à sua exigência, ela própria tem de realizar e descrever os fatos da obrigação tributária.

O tipo tributário há de estar desenhado por inteiro na norma, não cabendo ao intérprete, por integração analógica, encontrar tipos implícitos,

2. **Samantha Meyer-Pflug** observa que “o princípio da reserva de lei formal exige que a Administração Pública pautе toda a sua conduta na mais estrita observância da lei, ou melhor, a lei passa a ser pressuposto necessário de toda a atividade da Administração. A imposição constitucional de que a instituição dos tributos e sua majoração sejam realizadas por meio de lei decorre da necessidade de que sejam eles votados pelos representantes do povo. Desse modo prestigia-se também a separação dos poderes, uma vez que os tributos não poderão ser instituídos ou aumentados por ato exclusivo do Poder Executivo ou do Judiciário, mas somente com autorização, por meio da edição de uma lei, do Poder Legislativo. Vincula-se, desse modo, o Poder Executivo e o Judiciário aos ditames impostos pelo Poder Legislativo em matéria tributária” (*Curso de Direito Tributário* - coord. de Ives Gandra da Silva Martins - 14ª edição - São Paulo - Editora Saraiva - 2013 - pg. 150).

flexíveis, comandos ocultos ou situações semelhantes para criar imposições ou alterar, em seu próprio benefício, o momento do fato gerador.³

O **princípio da legalidade** em matéria tributária parte de **suportes fáticos reais e não fictícios**. A ficção jurídica é inadmissível no direito tributário, por trazer insegurança jurídica e incerteza quanto à eficácia e aplicação das normas legais.

Em outras palavras, o princípio da **segurança jurídica** é da essência do próprio direito, no Estado Democrático de Direito. Representa para a sociedade o direito à estabilidade das relações jurídicas e a certeza de que essas relações jurídicas não serão alteradas no cumprimento das obrigações tributárias, sem previsão legal, em relação aos efeitos jurídicos dos atos normativos a que o contribuinte deve obediência.

Um outro princípio que merece consideração no caso da Consulente é o **direito de ação**, garantido pela Constituição, também denominado **direito à Jurisdição**, em seu art. 5º, inciso XXXV, que dispõe:

A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

3. **Aires Fernandino Barreto** ensina: “Sendo a reserva de lei formal **absoluta**, o princípio da legalidade assume conteúdo rígido e estreitíssimo, manifestado através de novo princípio contido em suas sobras: o da tipicidade da tributação, que haverá de ser observado na criação e aumento de tributo.

Impõe esse princípio que o tributo tenha a sua hipótese de incidência definida exclusivamente em lei, encerrando, assim, a construção do que se tem denominado de **tipo normativo ou tipo tributário**.

Esse modelo legal é **cerrado, fechado**, não ensejando dilargamento pelo aplicador da lei, o que confere a preservação das garantias e direitos prestigiados pela Constituição.

Só a lei poderá erigir as hipóteses de incidência, dispondo sobre os aspectos que esta comporta, inclusive quanto à base de cálculo e à alíquota.

Não basta, no Direito Tributário, a razoável equivalência entre o fato e a hipótese legal caracterizadora dos **modelos abertos**: exige-se, rigorosamente, o preciso amoldamento do fato ao tipo legalmente definido” (*Caderno de Pesquisas Tributárias n. 6* - co-edição CEEU/Ed. Resenha Tributária - 1991 - pg. 22).

Celso Ribeiro Bastos, ao comentar essa garantia constitucional, faz as seguintes observações:

Isso significa que lei alguma poderá auto-excluir-se da apreciação do Poder Judiciário quanto à sua constitucionalidade, nem poderá dizer que ela seja ininvocável pelos interessados perante o Poder Judiciário para resolução das controvérsias que surjam da sua aplicação.

Algumas exceções históricas que esse princípio sofreu se deram em períodos de não-vigência do Estado de Direito. Nessas ocasiões, era freqüente determinados atos de força legislativa auto-excluírem-se da apreciação do Judiciário. Essas exceções, contudo, tinham sempre a sua vigência condicionada à manutenção do Estado autoritário. Desaparecido este, restaura-se, em sua plenitude, **a acessibilidade ampla ao Poder Judiciário.**

(Comentários à Constituição do Brasil - 2º vol. - Ed. Saraiva - pg. 186 - em co-autoria com Ives Gandra da Silva Martins)

Essa garantia constitucional - a jurisdição - pode ser utilizada sempre que houver violação de direito, mediante lesão ou ameaça, por meio de ação ao Poder Judiciário, que no exercício da jurisdição, deverá aplicar o direito ao caso concreto, conforme observa **Nelson Nery Jr. “podemos verificar que o direito de ação é um direito cívico e abstrato, vale dizer, é um direito subjetivo à sentença tout court, seja essa de acolhimento ou de rejeição da pretensão, desde que preenchidas as condições da ação”**.⁴

A essência da prestação jurisdicional, “consiste em a ordem jurídico-constitucional assegurar aos cidadãos o **livre acesso ao Poder Judiciário de forma ampla, que engloba a prestação jurisdicional completa e efetiva, mediante decisão do Juiz com entendimento motivado e de forma explícita sobre as matérias de defesa veiculadas pelas partes**” (STF - 2ª T. - Rec. Ext. n. 172.084/MG - Rel. Min. Marco Aurélio - D.J. seção I - março/1995 - pg. 4.111).

4. *Princípios do Processo Civil na Constituição* - São Paulo - Ed. Revista dos Tribunais - 1994 - pg. 91.

Os princípios constitucionais que garantem o livre acesso ao Poder Judiciário, compreendem o direito de ação, a ampla defesa e o contraditório, que integram o devido processo legal, e constitui direito fundamental de todo cidadão.

De tal forma que o processo é um instrumento que a sociedade dispõe para levar as questões ao Poder Judiciário.⁵

As normas que definem direitos fundamentais são normas de caráter preceptivo, e não meramente programáticos. **“Os direitos fundamentais têm seu fundamento de validade na Constituição e não na lei, com o que fica claro que é a lei que deve respeitar a Constituição, e não ao contrário. Os direitos fundamentais não são meramente normas matrizes de outras normas, mas são sobretudo normas diretamente reguladoras de relações jurídicas”.**⁶

Feitas essas considerações iniciais, passamos a responder as questões formuladas pela Consulente:

1) Quais são os requisitos autorizadores do arbitramento?

No sistema tributário brasileiro, a **obrigação surge com a ocorrência do fato gerador**, na forma do art. 113 do CTN, que estabelece:

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

5. E na definição do **Prof. Alfredo Buzaid**, que presidiu e coordenou a comissão de reforma do Código de Processo Civil de 1973, conforme constou da exposição de motivos: **“Processo é o instrumento que o Estado coloca à disposição das partes, para solucionar a lide”.**

6. **Jorge Miranda** - *Manual de Direito Constitucional - Coimbra* - Ed. Coimbra - Tomo IV - 1993 - pg. 276.

Porém, o crédito se constitui pelo lançamento, que a teor do que estabelece o art. 142 do CTN é o procedimento obrigatório e vinculado por meio do qual o sujeito ativo da obrigação tributária torna efetivo o seu crédito.

O art. 142 do CTN dispõe:

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

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

O dispositivo transcrito indica os **elementos essenciais** que o lançamento, na condição de ato administrativo de constituição do crédito tributário, deve preencher, para sua validade.

A ausência de um desses elementos ou sua incompatibilidade com a verdade material, contamina de vício insanável o ato administrativo.

O lançamento, assim considerado, é constitutivo do crédito (artigo 139 do CTN) e declaratório da obrigação tributária. Em outras palavras, o lançamento constitui o crédito tributário declarando a preexistência da obrigação tributária, que surgir em virtude da ocorrência do fato gerador definido na lei (arts. 113, § 1º e 114 do CTN).

Por esta razão, o art. 144 do CTN dispõe que:

Art. 144 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

O ato jurídico administrativo de lançamento é, portanto, vinculado e obrigatório, devendo o agente fiscal observar o que prescreve a lei, não sendo autorizada atuação de forma subjetiva. Nos atos vinculados, deve ser observado rigorosamente aquilo que está prescrito na lei – princípio da legalidade

– não sendo permitida qualquer atuação discricionária para o lançamento, na forma do art. 142 do CTN.

Os limites para o lançamento tributário em relação aos débitos pretendidos estão na lei, não podendo os Agentes Fiscais, ultrapassarem esses limites, de forma arbitrária.

Nesse sentido, afirma **Alberto Xavier**:

A anulação é o ato pelo qual a Administração fiscal revoga, total ou parcialmente, o lançamento que, em virtude de erro de fato, erro de direito ou omissão, **tenha definido uma prestação tributária individual superior à que decorre diretamente da lei**. Ao invés do que sucede na figura do lançamento provisório excessivo (ou infundado) que deixa de produzir os seus efeitos por caducidade da providencia em que se traduz, o lançamento definitivo excessivo (ou infundado) padece de um vício em sentido próprio, de uma nulidade: os efeitos cessam de se produzir mercê de um ato jurídico que os constata e que conseqüentemente os destrói retroativamente. (Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro - São Paulo - Ed. Resenha Tributária - 1977 - pg. 90)

No caso da Consulente, consta do Termo de Verificação, item I.1, a “**omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários não contabilizados**” – cuja matéria tributável indicada foi a “**verificação da existência de créditos em contas correntes bancárias, exceto resgates de aplicações financeiras em valor anual superior à Receita Bruta declarada, excetuada do cômputo das receitas financeiras**” – a fiscalização fundamentou a autuação no art. 181 do RIR/80 - vigente à época dos fatos -, assim redigido:

Art. 181 - **Provada**, por **indícios** na escrituração do contribuinte **ou qualquer outro elemento de prova**, a omissão de receita, a autoridade poderá **arbitrá-la** com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à Consulente por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da Consulente individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem **comprovadamente demonstradas.**” (grifamos)

Já em relação ao subitem I.2, referente à acusação de “**omissão de receita caracterizada por passivo fictício**”, foi aplicado o art. 180 do RIR/80, que menciona:

Art. 180 - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza a **presunção** de omissão no registro da receita, **ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção**. (Decreto-Lei n. 1.598/77, art. 12, parágrafo 2º) (grifamos)

Constata-se, do exame do Termo de Verificação, que as acusações fiscais foram embasadas em **presunções e indícios de omissão de receita e passivo fictício**. A partir das quais foi realizado o arbitramento de receita tributável.

Para que ocorra o arbitramento não são suficientes presunções e indícios alegados pela fiscalização. **Torna-se necessário que sejam comprovados, para a validade do lançamento.**

Um dos subscritores do presente parecer jurídico, organizou e coordenou em 1984, o **IX Simpósio Nacional de Direito Tributário**, do Centro de Extensão Universitária, com o tema: **Presunções no Direito Tributário** – publicado pela Editora Resenha Tributária.

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

Por outro lado, os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal, próprios de direito tributário, impedem a utilização das presunções *juris tantum* ou quaisquer outras formas de aproximação ou integração analógica para caracterização da ocorrência de dever de pagar. É que poderiam tais presunções ser derrubadas por fatos ou, não havendo fatos capazes de derrubá-las, pela insuficiência das provas alegadas pelo Fisco para justificar o lançamento.

Para aquele Simpósio escrevi:

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

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

A “**ficção jurídica**” é mentira, que se torna “**verdade**” por força de lei. Os indícios são elementos de menor densidade probatória que as presunções, os quais devem levar - ou não - à conformação de uma situação jurídica desconhecida, mas provável por força de sua existência.’

Tendo a **conclusão do Plenário** sido a seguinte:

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

Indícios são fatos conhecidos, comprovados, que se prestam como ponto de partida para as presunções *hominis*. Estas constituem um processo de raciocínio pelo qual se parte do fato conhecido para um não conhecido com base numa regra de frequência suficiente ou de resultados conhecidos ou em decorrência da previsão lógica do desfecho.

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

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

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

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

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

'Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.'

A figura das presunções é conhecida de nosso ordenamento jurídico, estando inserida na categoria dos meios de prova, podendo ser assim definida

7. **Ives Gandra da Silva Martins** - *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 9* - São Paulo - co-edição CEEU/Ed. Resenha Tributária - 1984 - pp. 41-42 e *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 18* - Ed. Revista dos Tribunais - 2012 - pp. 44-45.

de forma clássica: Presunção é a compreensão lógica que se tira a partir de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido.

Servem as presunções, de instrumento para passar de um fato conhecido para outro desconhecido, **provando-se**, desta forma, este último, ou seja: na presunção ocorre a fixação de uma verdade hipotética em relação a certos fatos, posto que não provada por meios diretos.

De tal forma que, nas presunções estamos perante certo tipo de correlação que se instaura entre dois planos distintos:

- a) o plano da existência dos fatos;
- b) o plano dos meios de prova desses fatos.

Na presunção é preciso que ocorra uma relação de causalidade jurídica entre um fato conhecido e um fato desconhecido.

Com efeito, toda norma atribui a certos fatos determinada consequência, por força do princípio da imposição.

Estas consequências somente serão concretizadas - a norma somente incidirá - se e quando ocorrer o fato da hipótese prevista na norma. Ou seja, para a efetivação da incidência, deve ser comprovada a demonstração da ocorrência de fato que figura como hipótese normativa, sem o que não poderá haver incidência.

No caso de não existência dessa correlação entre o fato conhecido e o fato desconhecido, a consequência jurídica ao fato conhecido não se dará por presunção, mas por ficção. **E ficção não pode ser fato gerador de tributo.**⁸

No sistema brasileiro, prevalece o **princípio da legalidade** da tributação, assegurado pela Constituição Federal (art. 150, I), e da **tipicidade fechada**, segundo o qual, o tributo só nasce quando ocorrerem os fatos

8. **Ives Gandra da Silva Martins** observa que:

“A coerência do sistema tributário nacional, que hospeda os princípios da tipicidade fechada e estrita legalidade sem limites (...), **afasta a possibilidade de adoção cuterial das ficções, presunções e indícios, como técnica impositiva, à falta de conformação absoluta entre o fato detectado e a norma posta**” (*Presunções no Direito Tributário* - Caderno de Pesquisas Tributárias n. 9 - Ed. Resenha Tributária - 1984 - pg. 43).

expressamente previstos, cumprindo, portanto, a Administração Pública demonstrar, provando que o fato gerador ocorreu para a exigência do crédito tributário.

A obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, definida em lei como necessária e suficiente, para poder ser exigido o tributo, conforme disposições expressas no Código Tributário Nacional, com eficácia de lei complementar, que em seu art. 114 estatui:

Art. 114 - Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

No que concerne ao Imposto sobre a Renda, o art. 43 do CTN determina:

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

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

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

Como se vê, o dispositivo em tela - contempla **a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza como elemento essencial do fato gerador** – consoante ensinava **Rubens Gomes de Sousa**, relator da Comissão que elaborou o anteprojeto do qual o CTN resulta:

... posso, como relator que fui da Comissão, dar testemunho que o art. 43 (do Código Tributário Nacional) acima transcrito inspirou-se nos meus trabalhos citados no item 12, no sentido de que o elemento definidor da renda é a sua disponibilidade pelo respectivo titular.

A esse propósito, um dos subscritores do presente, **Ives Gandra da Silva Martins** já sustentou em trabalho doutrinário (Caderno de Pesquisas Tributárias - vol. 11 - Ed. Resenha Tributária e CEEU - 1986) que:

O fato gerador é a **aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica**, que se realiza na ocorrência da elevação patrimonial de valores, bens ou direitos relativos.

Por essa razão, explicita o legislador complementar que a renda e os proventos implicam, necessariamente, uma **aquisição**. A aquisição corresponde a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior, embora outros fatores possam diminuí-la. Por isto, o aumento, como sinônimo de fluxo, lhe é pertinente.

Por outro lado, o legislador complementar aclara que tipo de aquisição seria fato imponível do tributo questionado, ou seja, aquele das disponibilidades econômicas e jurídicas. O discurso corresponde, por decorrência, a uma limitação. Não a qualquer tipo de aquisição, mas apenas àquele correspondente à obtenção de disponibilidade econômica ou jurídica refere-se o comando intermediário.

Assim, a disponibilidade jurídica de que fala o art. 43 não configura mera “disponibilidade de direito”. O poder de dispor da renda **há de ser efetivo**, consoante, aliás, já decidiu o Tribunal Federal de Recursos na **AC n. 46.904-RJ**, do qual foi relator o **Ministro Justino Ribeiro**, ao concluir **não haver renda em uma venda a prazo antes do recebimento do preço**. Destaque-se o seguinte trecho do voto do Relator:

Vê-se que o Código fala em disponibilidade de renda. Ora, mesmo que se possa extrair alcance prático da distinção doutrinária entre disponibilidade **jurídica e econômica**, é certo que qualquer delas só se compreende com a possibilidade, que lhe é imanente, da entrega da coisa (arts. 675 e 676 do Código Civil), o que pressupõe, no disponente, a posse dessa mesma coisa. Não é este o caso dos autos, pois o que está provado, inclusive pericialmente (fls. 453-454), é que a venda das ações do Grupo Klabin foi feita a prazo, sendo a primeira parcela paga no ato e as demais a espaço de seis (6) meses.

É evidente, pois, que a Apelante só foi adquirindo a disponibilidade dessas parcelas e da mais-valia ou renda nelas contida à medida que as foi rece-

bendo. Antes disso, tinha ela apenas o direito ao crédito a essas parcelas, título certamente disponível mas que não a confunde com o conceito de renda de que trata o CTN. Quem apenas possui título de crédito está em condições de vir a possuir renda, não possui renda.

O mesmo entendimento restou mantido na **AC n. 55.389** em que se discutia a existência ou não de renda diante de serviços prestados e do não recebimento do preço respectivo, sendo que, no recurso extraordinário interposto, foi negado seguimento - por despacho do Sr. **Ministro Aldir Passarinho**, que sustentou a inexistência de renda (DJU 12/08/82 - p. 7542/43).

Resulta, portanto, que, segundo entendimento consagrado pela doutrina e pela Jurisprudência, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, tal como, previsto no CTN **implica aquisição real e efetiva de renda ou proventos, disponíveis**. Não mera expectativa dos mesmos.

Ora, se o CTN assim dispõe e se o mesmo - foi acolhido como lei complementar, o conceito delineado no art. 43 não pode ser alterado senão por outra lei complementar.

No caso da Consulente simples afirmação da fiscalização de que teria ocorrido omissão de receita da pessoa jurídica, sem oferecer qualquer tipo de prova, não pode ter qualquer vinculação de obrigatoriedade com o fato gerador do Imposto de Renda, não podendo prevalecer o lançamento efetuado por presunção, nos valores e forma constantes dos autos de infração.

Cumprido, primeiramente, apurar-se que não houve Omissão de Receita e somente após a constatação da acusação, exigir-se o IRPJ, CONTRIBUIÇÕES e PIS, como pretendido pela fiscalização federal.

Havendo incerteza quanto à ocorrência de tais fatos, o critério a ser adotado no sistema brasileiro é apontado pelo **Prof. Alberto Xavier** nos seguintes termos:

Na ordem jurídica brasileira não pode duvidar-se da solução a dar ao problema em causa: o respeito pela propriedade privada, consagrado constitucionalmente e que em matéria tributária se reflete no princípio da rígida legalidade, revela só por si que no caso de incerteza sobre a aplicação de lei fiscal são mais fortes as razões de salvaguarda do patrimônio

dos particulares do que as que conduzem ao seu sacrifício (melior est conditio possidentis). Este é o verdadeiro fundamento teórico da regra de decisão sobre o fato incerto e que, portanto, respeita à aplicação e não à interpretação do direito. Se hoje não subsistem dúvidas sérias quanto ao fato de a norma tributária dever ser interpretada como qualquer norma jurídica, não sendo, portanto, possível arvorar a regra de MO-DESTINO em princípio de hermenêutica, **a verdade é que ela ganha pleno relevo quando relacionada com o dever ou encargo de prova que incumbe à Administração fiscal.**

(Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro - Ed. Resenha Tributária - 1977 - pp. 117-118)

Ora, em todo o procedimento de fiscalização, não conseguiu o Fisco, comprovar que houve por parte da Consulente Omissão de Receita, razão pela qual o débito fiscal não pode ser exigido.

Nesse ponto, é de ser aplicado o art. 112 do CTN, que determina que em caso de dúvida sobre a ocorrência ou não do fato imponible, deverá ser interpretado de maneira mais favorável ao acusado pelo princípio da “benigna amplianda”.

As hipóteses de **lançamento por arbitramento** encontram limites na lei e na Constituição.

A questão deve ser examinada com fundamento no RIR/80 vigente à época, veiculado pelo Decreto n. 85.450 (DOU de 05/12/1980), “**tempus regit actum**”, que estabelecia as **hipóteses de arbitramento**, nos seguintes termos:

Capítulo I - HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO

Art. 399 - A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da Consulente individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 7º):

I - o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras de que trata o artigo 172;

II - o contribuinte autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido não cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação;

III - o contribuinte recusar-se a apresentar os livros ou documentos da escrituração à autoridade tributária;

IV - a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto na alínea “a” do § único do artigo 270;

VI - o contribuinte, na situação referida no inciso I, e não autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido, espontaneamente apresentar declaração de rendimentos.

Assim, a partir do dispositivo acima transcrito, o arbitramento é uma **hipótese extrema**. Em síntese, o arbitramento **somente** pode ser realizado em casos de: **(I)** não realização de escrita fiscal ou contábil, isto é, quando o contribuinte tenha deixado de cumprir com os registros contábeis; **(II)** não tenha prestado os esclarecimentos necessários para a constituição da obrigação tributária; ou **(III)** os tenha prestado, porém estes esclarecimentos não mereçam fé.

O caso da Consulente não se enquadra em nenhuma das hipóteses mencionadas. A Consulente não só prestou os esclarecimentos que foram solicitados, como demonstrou por meio de provas apresentadas, a impossibilidade de entregar parte dos documentos solicitados em razão de fortes chuvas ocorridas na Cidade de São Paulo. A sede da Consulente foi completamente inundada, o que ocasionou a perda de grande parte dos documentos fiscais e contábeis do ano-base de 1991.

Informa a Consulente que à medida do possível, prestou os esclarecimentos solicitados, juntamente com os documentos que possuía, tendo comunicado aos Órgãos Federal e Estadual, lavrou Boletim de Ocorrência e publicou notícias em jornais a lista de documentos fiscais e contábeis perdidos na inundação.

Por outro lado, apresentou os documentos solicitados pela fiscalização, que dispunha e que não se perderam na inundação, ou seja, apresentou os seguintes documentos: a Declaração de Rendimentos Pessoa Jurídica relativa ao ano-base 1991e a relação dos bancos nos quais a Consulente possuía con-

ta corrente. Documentos estes utilizados pelo Fisco sem qualquer critério de razoabilidade para indicar omissão de receitas caracterizadas por depósitos bancários supostamente não contabilizados, contra a Súmula 182 do TFR que considera ilegítima a utilização de mera adição de depósitos bancários como fato gerador do imposto de renda, estando assim redigida:

Súmula 182 - É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos bancários.

Referida Súmula é aplicável tanto para pessoas físicas como para pessoas jurídicas.

Os **depósitos bancários** por si só não autorizam o lançamento do Imposto sobre a Renda contra quem quer que seja, pois **não** configuram fato gerador desse imposto.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda, definido no art. 43 do CTN é a “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”. Não a propriedade de dinheiro e/ou crédito em conta corrente bancária ou outros bens. Isto porque o imposto incide sobre a renda auferida e não sobre o patrimônio. Portanto, a exigência de imposto de renda, nessas circunstâncias, torna-se ilegítima, pois consiste em mera presunção da fiscalização, destituída de qualquer prova em contrário.

A mera movimentação de conta bancária representa tão somente soma matemática, não de disponibilidades adquiridas, mas de disponibilidades existentes e, portanto, não é passível de sujeitar-se a qualquer tributação por parte da Receita Federal por gerar presunção e presunção não pode ser fato gerador de obrigação tributária, sempre que referir-se a fatos absolutamente desconhecidos ou não suficientemente abrangentes, para não se conceder qualquer flexibilidade à autoridade aplicadora.

Tanto que o Decreto-Lei n. 2.471, de 1º de setembro de 1988, em seu art. 9º, inciso VII, determinou o cancelamento dos débitos para com a Fazenda Nacional, que tiveram origem em depósitos bancários.

Nesse sentido decidiu o E. Superior Tribunal de Justiça, ao manter a decisão recorrida, no Agravo Regimental interposto pela Fazenda, no **RE-**

CURSO ESPECIAL n. 609.290-RJ (2003/0207278-2), Rel. Ministro Francisco Falcão.

Merece destaque o seguinte trecho do **VOTO-VISTA** do **Ministro José Delgado**:

O acórdão hostilizado, **de modo explícito, considerou sem influência a alegação da Fazenda, aplicando a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos.**

(...)

O presente Auto de Infração foi lavrado por **arbitramento do lucro tomando-se por base a receita bruta oriunda de depósitos em conta corrente em nome da Consulente**, a falta de quaisquer outros elementos comprobatórios de seu desempenho mercantil.

(...)

Em face do panorama susodescrito, impõe-se a aplicação do art. 9º do DL n. 2.471/88 (fls. 83):

“Ficam cancelados, arquivando-se conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origens na cobrança.

VII - do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extintos ou de comprovantes de depósitos bancários.”

Encontra-se, portanto, vigorando, quando a situação apresenta-se como acima descrita, a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

No caso da Consulente, a exigência fiscal refere-se ao ano base de 1991 – exercício fiscal de 1992, não podendo a Lei n. 9.430/1996 (art. 40), com vigência para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, ter aplicação retroativa.

A utilização de prova emprestada da fiscalização estadual **não** pode se constituir no principal fundamento da autuação federal. E por si só não constitui prova de valores que serviram de base para a autuação, pois, não poderia ser aplicada isoladamente.

A autuação federal tomou como verdade provas relativas a fatos que, além de se encontrarem em discussão no processo administrativo estadual,

poderiam ser apenas tomadas como base para a constituição de novas provas nos processos administrativos federais.

O procedimento fiscal assim considerado, resultou em autuação com valores altíssimos da exigência tributária incompatíveis com o faturamento da Consulente.

Informa a Consulente que os valores a que chegou o arbitramento da fiscalização, correspondem a 3 (três) anos de faturamento da Consulente, o que resulta em efeitos CONFISCATÓRIOS, vedado pela Constituição, como garantia do contribuinte, nos termos do art. 150, IV da CF, que prescreve:

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

IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

O confisco ultrapassa os limites tributários.

Ao vedar a utilização de tributos com efeito de confisco, a Constituição Federal, proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretam a perda do patrimônio, da propriedade, estabelecendo que a lei regule o tributo de modo que não gere efeitos econômicos nocivos que o confisco geraria, ou seja, a tributação deve ser utilizada dentro daquilo que se possa considerar com razoabilidade, para não ensejar a perda de bens.

A propósito, um dos subscritores do presente, ao comentar o dispositivo constitucional, explicita de que forma o “**efeito confisco**” deve ser interpretado, assinalando:

Não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que, *sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver* (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento), *estar-se-á perante o confisco.*

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte.

Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante *carga geral confiscatória*, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.

Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão.

(...)

Assegura também a Lei Suprema que a propriedade não poderá ser retirada sem justa e prévia indenização, qualquer que seja, mesmo aquela que não cumpra sua função social.

O não-cumprimento de sua função social torna a propriedade urbana ou rural sujeita a penalidade, mas não ao confisco.

O confisco, portanto, ultrapassa os limites tributários. Tributação que atinge a propriedade inviabilizando a justa indenização, é inadmissível. Desta forma, por confisco deve-se entender toda a violação ao direito de propriedade dos bens materiais e imateriais, retirado do indivíduo sem justa e prévia indenização, não podendo a imposição tributária servir de disfarce para não o configurar. O princípio, portanto, embora colocado no Capítulo do Sistema Tributário - e objetivando atalhar veleidades impositivas descabidas do erário -, *transcende o campo específico do direito fiscal. E nesta transcendência compreende-se a expressão “efeito” de confisco, mais abrangente que a singela vedação do confisco tributário.*⁹

Ao vedar a utilização de tributos com efeito confisco, a Constituição Federal em seu art. 150, IV, proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretam a perda do patrimônio, da propriedade, estabelecendo que a lei regule o tributo de modo que ele não gere efeitos econômicos nocivos que o confisco geraria, ou seja, a tributação deve ser utilizada dentro daquilo que se possa considerar com razoabilidade, para não ensejar a perda de bens.

O § 1º do art. 145 da CF, dispõe que:

9. **Ives Gandra da Silva Martins** - *Comentários à Constituição Brasileira* - co-autoria com Celso Bastos - São Paulo - Editora Saraiva - 1994 - pp. 326-327.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, 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**.

Comentando esse dispositivo da Constituição, é ainda um dos subscritores que escreve:

O que rege o direito de a “fiscalização fiscalizar”, **respeitados todos os direitos e garantias fundamentais**, não é a Constituição expressamente, **mas a lei que não pode ferir qualquer dos demais comandos constitucionais**.¹⁰

A nossa resposta a indagação da Consulente é de que os requisitos autorizadores do arbitramento, consistem em a fiscalização apresentar provas da ocorrência do fato gerador e da correlação entre as provas apresentadas e os fatos que comprovem ter ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, estabelecido expressamente na lei.

Nem se alegue que a Lei n. 9.430, de 1996, no seu art. 42, estabeleceu, para os fatos ocorridos a partir de **01/01/1997**, uma **presunção legal** de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente **sempre que o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos em sua conta de depósito ou investimento**.

No caso da Consulente, a exigência fiscal se refere ao ano-base de 1991 – exercício 1992, tendo sido lavrado o Termo de Verificação em 1995, e, portanto, **anteriores à Lei n. 9.430, de 1996, com vigência para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, não podendo ter aplicação e efeitos retroativos**.

10. **Ives Gandra da Silva Martins** - *Comentários à Constituição do Brasil* - co-autoria com Celso Bastos - vol. 6º - Tomo I - São Paulo - Editora Saraiva - pg. 66.

A irretroatividade da lei é assegurada pelo art. 150, inciso III, letras “b” e “c” da CF.

Nesse sentido é, também, o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por sua Segunda Seção de Julgamento, no Processo Administrativo n. 10735.003152/2005-46 - Recurso n. 506.807 – Acórdão n. 2201-01.150, em que se lê da Ementa, o seguinte trecho:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL - A Lei n. 9.430, de 1996, no art. 42, estabeleceu, **para fatos ocorridos a partir de 01/01/1997, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente**, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - **As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções**, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

SÚMULA 182 DO TFR. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO COM LANÇAMENTOS RELATIVOS A FATOS GERADORES OCORRIDOS SOB A ÉGIDE DE LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE - **A Súmula 182 do TFR, tendo sido editada antes do ano de 1988, desserve como parâmetro para decisões a serem proferidas em lançamentos fundados na Lei n. 9.430, de 1996.** (grifos nossos)

E, também, a Súmula expedida pelo CARF, aprovada pela 2ª Turma em 29/11/2010, com o seguinte verbete:

Súmula CARF n. 67: Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, quando não comprovada

a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, **não podem lastrear lançamento fiscal.**”

Pelas razões acima, entendemos ser ilegítimo o lançamento, devendo ser anulado, por extravasar os limites do arbitramento fiscal.

2) Poderia o fiscal ter realizado o arbitramento no caso em análise?

Não. Sem apresentar provas da ocorrência dos fatos geradores, não poderia ter sido efetuado o lançamento por arbitramento, nos casos tipificados pelos arts. 180 e 181 do RIR/80, vigente à época da ocorrência dos fatos. Em ambos os dispositivos legais, há necessidade de provas.

Para que ocorra o arbitramento, não bastam a presunção e os indícios alegados pela fiscalização. É necessário que a presunção seja demonstrada para a validade do lançamento, no caso da Consulente.

Ao se referir sobre os indícios de omissão de receita, o art. 181 do RIR/80, antes transcrito, prescreve a necessidade de a acusação ser **“pro- vada por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova”**. Sendo o lançamento tributário, resultado da atividade vinculada da Administração, na forma do art. 142 do CTN, deve demonstrar com clareza o fato tributável, por meio de provas imprescindíveis, sob pena de responsabilidade como determina o parágrafo único do art. 142, que estabelece:

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O lançamento, em relação ao crédito, é constitutivo porque não se limita a declarar a preexistência da obrigação tributária. Ao final do procedimento administrativo de lançamento a que faz menção o art. 142 do CTN, haverá sempre a emissão de um documento formal que confere à obrigação tributária preexistente o caráter de liquidez e certeza, antes inexistente, o que evidencia a modificação da situação jurídica anterior. É o lançamento que representa o título jurídico, que confere à Fazenda Pública a exigibilida-

de do crédito tributário, razão pela qual de demonstrar com clareza o fato tributável, por meio de provas, não podendo ser arbitrado, sob pena de ser considerado inválido, conforme determinava a norma de regência à época dos fatos impugnados.

No caso, fica evidente a errônea aplicação da lei para a lavratura do auto de infração, à medida em que a fiscalização utilizou-se de margem de liberdade incabível para os **atos vinculados**. Ou seja, agiu com **conveniência, conivência e oportunidade**, não tendo demonstrado, mediante provas, a omissão de receitas e passivo fictício.

No sistema jurídico brasileiro, o direito positivo estabelece limites para a utilização de presunções em direito tributário. Não pode a fiscalização utilizar-se de presunções da forma que lhe apetece e de indícios como lhe aprouver para concluir pela omissão e receitas caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e por passivo fictício imaginado, sem que tais fatos ilícitos tenham sido devidamente comprovados pelos agentes da administração. Tal ação resulta em nulidade do lançamento, devendo ser cancelada a exigência fiscal contida nos autos de infração.¹¹

A conclusão, portanto, que se impõe, no caso da Consulente, é de que por ter a Administração lavrado auto de infração sem que os fatos jurídicos tivessem suporte nas provas, este ato por estar viciado, deve ser declarado NULO.

11. **Fabiana Del Padre Tomé**, sobre a necessidade de a Fazenda Pública provar o fato tributável, no caso de presunções, escreve:

“Observa-se, nos dois exemplares normativos acima, a imprescindibilidade de a autoridade administrativa provar o fato que desencadeia a operação presuntiva e viabiliza a instalação da relação jurídica correspondente. **A existência de norma presuntiva não dispensa a produção probatória por parte da fiscalização**. Assim, para que se possa presumir a omissão de receitas e constituir o fato jurídico tributário ‘auferir renda’, necessário se faz o preenchimento dos requisitos previstos no art. 42 da Lei n. 9.430/96, do mesmo modo que, para configurar distribuição disfarçada de lucros, a Administração deve provar a incompatibilidade dos valores envolvidos nos negócios jurídicos praticados entre pessoas ligadas” (*A Prova no Direito Tributário* - São Paulo - Ed. Noeses - 2005 - pp. 142-143).

3) Quando da lavratura do Termo de Verificação FM e dos autos de infração dele advindos, o fiscal autuante levou em consideração todos os documentos apresentados e as circunstâncias fáticas ocorridas com a Consulente?

A Consulente informa que quando da lavratura dos autos de infração, a fiscalização não levou em consideração todos os documentos apresentados de que dispunha, e as circunstâncias fáticas ocorridas, tendo em vista que a sede da Consulente sofreu enchente em razão de tempestade ocorrida no dia 14/01/1995, resultando em enormes prejuízos, com perda de **máquinas, documentos e a demora do retorno da produção, devidamente comprovados**, tendo sido agravada a situação da Consulente, que se encontrava em concordata desde 1993, com o que, poucos meses após o prejuízo causado pela enchente, foi decretada a falência da Consulente, embora, posteriormente revertida. Os prejuízos causados foram gravíssimos, conforme consta do Boletim de Ocorrência, e petições datadas de 17/01/1995, informando à Secretaria da Receita Federal (ARF-Santo Amaro) e à Secretaria de Estado de Negócios da Fazenda de São Paulo (DECA), sobre o extravio de documentos fiscais e contábeis da Consulente.

Em 02/02/1995, cumpriu apenas parte do exigido pela fiscalização, Termo de Intimação, apresentou: (1) a Declaração de Rendimentos - Pessoa Jurídica relativa ao ano-base 1991; (2) a relação dos bancos; e (3) a composição do movimento bancário mensal do ano-base 1991, **que não foram considerados pela fiscalização.**

A fiscalização da Receita Federal, tomou conhecimento de autos de infração lavrados pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, **relativos ao mesmo período fiscalizado pelo Fisco Federal**, e a partir das provas constantes dos processos administrativos estaduais, tais documentos foram utilizados como PROVA EMPRESTADA e tornaram-se os principais fundamentos da autuação federal, quanto à glosa dos valores apropriados com custo dos produtos revendidos e custo de mercadorias revendidas não comprovados.

O Fisco Federal, não levou em consideração todos estes fatos e lavrou o Termo de Verificação que deu origem aos autos de infração e respectivos

Processos Administrativos, **sem qualquer preocupação com os fatos verdadeiros**, preferiu fundamentar as autuações, a partir de prova emprestada da Fazenda Estadual, indevidamente aplicada, no caso da Consulente, para concluir que a Consulente

- (1) não contabilizou depósitos bancários;
- (2) contabilizou passivo fictício;
- (3) não comprovou custos e despesas;
- (4) realizou custos de bens e serviços vendidos de comprovação inidônea.

Conforme informado pela Consulente, os Agentes Fiscais autuantes tomaram por base o total da movimentação bancária da Consulente e desconsideraram apenas os resgates de aplicações financeiras, para chegarem à conclusão, por mera presunção, a valores a título de omissão de receita irreais. Não consideraram que à época dos fatos a inflação era de 15% ao mês e tendo em vista a demora de compensação de cheques, as Consulentes utilizavam artifícios das transferências interbancárias com cheques emitidos pela própria Consulente. **Ou seja, o Fisco tomou como base o total da movimentação bancária da Consulente para estabelecer o seu faturamento, muito longe dos valores reais e de aplicar o direito com razoabilidade** e contra a clareza da Súmula 182 do TFR.

Tal procedimento de somar valores a título de receita omitida, despesas e custos indedutíveis, utilizados pela fiscalização, para ser arbitrada a base de cálculo para a tributação, não é o que determinava a legislação tributária vigente à época dos fatos, nos termos do RIR/80, veiculado pelo Decreto n. 85.450/1980, o procedimento de arbitramento deveria obedecer às hipóteses previstas no art. 400, assim disposto:

Art. 400 - A autoridade tributária fixará o lucro arbitrado em percentagem da receita bruta, quando conhecida (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º).

§ 1º - Compete ao Ministro da Fazenda fixar a percentagem a que se refere este art., a qual não será inferior a 15% (quinze por cento) e levará

em conta a natureza da atividade econômica do contribuinte (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º, § 1º).

§ 2º - O Ministro da Fazenda poderá fixar percentagem menor que a prevista no § 1º para atividades em que a relação entre o lucro bruto e a receita de vendas ou de serviços for notoriamente inferior àquele limite (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º, § 2º).

§ 3º - Nos casos de comissários ou representantes de pessoas jurídicas estrangeiras o lucro será arbitrado no mínimo em 20% (vinte por cento) do preço de venda, das mercadorias ou dos serviços prestados (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º, § 3º).

§ 4º - Na falta de outros elementos a autoridade poderá, observadas as normas baixadas pelo Secretário da Receita Federal, arbitrar o lucro com base no valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamentos de empregados, das compras, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido pelo contribuinte em períodos anteriores (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º, § 4º).

§ 5º - O lucro arbitrado, sem quaisquer deduções, será a base de cálculo do imposto (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º, § 5º).

§ 6º - Verificada a ocorrência de omissão de receita, será considerado lucro líquido, o valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) dos valores omitidos (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º, § 6º).

§ 7º - O arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º, § 7º).

Constata-se, assim, que na hipótese de arbitramento, a fiscalização deveria considerar três hipóteses:

(I) **Se a receita bruta fosse conhecida**, deveria arbitrar uma percentagem desta (*caput* do art. 400);

(II) **Se a receita bruta fosse desconhecida, na falta de outros elementos**, poderia, observadas as normas baixadas pelo Secretário da Receita Federal, arbitrar o lucro com base: **(a) no valor do ativo; (b) do capital social; (c) do patrimônio líquido; (d) da folha de pagamento de empregados; (e) das compras; (f) do aluguel das instalações; ou (g) do lucro líquido auferido pelo contribuinte em períodos anteriores** (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º, § 5º);

(III) **Se constatada omissão de receita**, o lucro líquido seria arbitrado em 50% (cinquenta por cento) dos valores omitidos.

Ocorre que no arbitramento, a fiscalização utilizou-se de critérios não previstos na legislação, em total desconformidade com o princípio da legalidade que disciplina a tributação, o que resultou em base de cálculo de IRPJ equivocada, exigindo valores de uma não renda em total violação ao art. 43 do CTN, com valores também desproporcionais na tributação reflexa, **correspondente a 3 (três) anos de faturamento da Consulente**. Não pode prevalecer tal exigência fiscal, por absolutamente **irrazoável**. O poder de tributar não pode ser utilizado para destruir a Consulente.

Nossa Suprema Corte, de longa data, no **Recurso Extraordinário n. 18.331-SP**, em que foi Relator o eminente **Ministro Orozimbo Nonato**, decidiu que:

O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, substituído o conhecido axioma de Marshall pelo de que “the power to tax is the power to keep alive”.¹²

Cita, ainda, o Relator, erudita conferência do Prof. Bilac Pinto tirada a lume na Revista Forense, vol. 82, p. 547, que valor por eloqüente preceito da doutrina elaborada na Corte Suprema dos Estados Unidos de que o poder de taxar “somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e de indústria e com o direito de propriedade. (data do julgamento - 21/07/1951)

No mesmo sentido é o voto do **Ministro Celso de Mello**, no Recurso Extraordinário n. 346.084/PR - Tribunal Pleno, em que se lê o seguinte trecho do seu voto:

Cabe lembrar, neste ponto, **consideradas** as observações que venho de fazer, **a clássica advertência** de OROZIMBO 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 celebre caso “*McCulloch v. Maryland*”, que “o poder de tri-

12. A citação correta de Marshall seria: “The power to tax is the power to destroy”.

butar 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 deslembradas da existência**, em nosso sistema jurídico, de um verdadeiro “*estatuto constitucional do contribuinte*”, **consubstanciador** de direitos e garantias **oponíveis ao poder impositivo** do Estado (**Pet. 1.466/PB**, Rel. Min. CELSO DE MELLO, “in” **Informativo/STF** n. 125), **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).

Respondendo a indagação da Consulente, não considerou a fiscalização atuante, todos os documentos apresentados e as circunstâncias ocorridas com a Consulente, para o arbitramento dos valores constantes dos autos de infração.

4) À luz dos elementos fáticos envolvidos no caso em análise, é possível afirmar que o arbitramento realizado pelo fiscal é desarrazoado, arbitrário e está em dissonância com a legislação? Há vícios nos critérios utilizados para o arbitramento perpetrado?

A nossa resposta é afirmativa e de certa forma já foi respondida no quesito n. 3.

Pelos princípios da **legalidade** e da **tipicidade** que regem a tributação, a presunção não pode ser fato gerador de tributos, para validade do lançamento.

Nesse sentido é reiterada a Jurisprudência de nossos Tribunais Superiores, que preconizam a impossibilidade de utilização de presunções no processo fiscal, sem que as provas sejam produzidas para comprovar a acusação da fiscalização, garantindo o cumprimento dos princípios e normas que conformam o direito tributário, como se constata dos seguintes julgados:

Processo fiscal. Não pode ser instaurado com base em mera presunção. Segurança concedida. (TFR, 2ª Turma, Agravo em Mandado de Segurança n. 65.941, Resenha Tributária de 1973, n. 8)

Qualquer lançamento ou multa, com fundamento, apenas em dúvida ou suspeição, é ilegal, pois não pode presumir a fraude, que, necessariamente, deverá ser demonstrada. (TFR, Apelação Cível n. 24.555, DJU 09.05.1969)

Também o E. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o RESP n. 8.539-MG, sendo Relator o **Ministro Ilmar Galvão** decidiu que, **na ausência de provas relativas à determinada operação, a presunção milita em favor da regularidade da operação**, conforme se lê da Ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. MERCADORIA FORNECIDA PELA MATRIZ NO PARANÁ, A CONSUMIDOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS. VENDA QUE TERIA SIDO CELEBRADA NA FILIAL EM BELO HORIZONTE. AUTUAÇÃO FISCAL REALIZADA PELO FISCO MINEIRO.

Sem exame dos respectivos pedidos ou dos contratos de compra e venda, não é possível saber se o faturamento, diretamente feito na Matriz para o consumidor, configura hipótese de sonegação fiscal, autorizadora do lançamento realizado.

Presunção que, na ausência da referida prova, milita em favor da regularidade da operação.

Ilegalidade não comprovada.

Recurso não conhecido. (grifamos)

RESP 8.539/MG - RESP n. 1991/0003195-0

Segunda Turma

Data do julgamento 06/05/1991 - DJ 27/05/1991 - p. 6.953

E no RESP n. 30.392-1, tendo como Relator o **Ministro Garcia Vieira**, decidiu o E. Superior Tribunal de Justiça:

ISS - EXECUÇÃO FISCAL - SOCIEDADE COOPERATIVA - DÍVIDA ATIVA.

A presunção de certeza e liquidez de que goza a dívida inscrita é relativa e não tem o alcance pretendido pela recorrente.

O desvio de finalidade da cooperativa, sem fins lucrativos **há de ficar provado.**

Recurso improvido.

Do voto do Relator, merece destaque o seguinte trecho:

(...) e se a recorrida alega ter havido desvio de finalidade e fraude, no exercício de suas atividades, que estaria praticando agenciamento de trabalho e agindo como Consultante, com o objetivo de lucro, **competia a ela, Fazenda Pública, fazer esta prova e ela não o fez.** (...)

Seria um privilégio inaceitável que à Fazenda bastasse apenas alegar, autuar ou inscrever, sem ter de produzir qualquer prova (...).

Esses julgados de nossos Tribunais Superiores, demonstram a impossibilidade de utilização das presunções em processo fiscal, sem que a fiscalização apresente provas que comprovem a acusação, não servindo meros indícios para fundamentar o lançamento fiscal.¹³

13. **Luís Eduardo Schoueri**, sobre o uso das presunções simples, nos casos em que as provas devem ser produzidas, com propriedade, escreve:

“(...) a razão porque não cabe o emprego de presunções simples em lugar das provas é imediata: estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. **Admitir que o mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade - ainda que remota diante da altíssima probabilidade que motivou**

Da mesma forma o arbitramento encontra limites na lei, não podendo ser aplicado de forma desarrazoada, principalmente, no caso da Consulente, que apresentou parte dos documentos que dispunha, sem que a fiscalização tenha considerado, além de extravasar os limites da lei, é tornar a exigência fiscal incompatível com os princípios da **razoabilidade** e da **proporcionalidade** para fins de tributação.

O **princípio da razoabilidade** tem por objetivo verificar a compatibilidade entre os meios empregados e as finalidades almejadas na prática do ato administrativo no intuito de evitar restrições inadequadas, desnecessárias e até mesmo arbitrárias ou abusivas por parte da administração.

Já o **princípio da proporcionalidade** consiste numa das vertentes do princípio da razoabilidade e requer que haja **proporcionalidade** entre os meios utilizados pela Administração Pública e as finalidades pretendidas.

Referidos princípios constituem em relevantes instrumentos de controle da legitimidade, pois, procuram verificar se o ato administrativo revela-se adequado, necessário e justificado pelo interesse público.

O que restou demonstrado não ser adequado o ato administrativo de exigência tributária, no caso da Consulente.

Nesse sentido, advertiu o **Ministro Celso de Mello**, em decisão do STF (Tribunal Pleno), no **RE n. 346.084-6/PR**, como se lê do seu voto, o seguinte trecho:

(...) a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, **não lhe outorga poder de suprimir** (ou de inviabilizar) **direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte**, pois este dispõe nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos (ou ilicitudes) **cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais.** (grifamos)

a ação fiscal - de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador" (*Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal* "in" *Processo Administrativo Fiscal* - vol. 2 - pp. 85-86) (destacamos).

No caso da Consulente, os valores alcançados pelo arbitramento da imposição fiscal, extravasaram os limites da razoabilidade e dos direitos de caráter fundamental assegurados ao contribuinte, contra os excessos da fiscalização.

Interpretar a matéria de forma diversa é manifestamente contrária a **verdade material**, é violar os princípios da **moralidade** e da **eficiência**, na forma do art. 37 da Constituição Federal, que correspondem ao conjunto de regras, que, em face do ordenamento jurídico, devem ser observadas pela Administração, inclusive pelo órgão julgador. A violação desses princípios implica em violação do próprio direito, configurando ilicitude, não sendo tolerados quaisquer comportamentos de maneira a confundir ou dificultar o exercício de direitos por parte do contribuinte, no caso, a Consulente.

5) A Consulente aderiu a programa de parcelamento, mais especificamente o Refis instituído pela Lei n. 9.964/2000. Foi excluída do aludido programa em 2005. A confissão realizada por força da disposição legal, como condição para ingresso no programa de parcelamento, alcança somente os fatos descritos no auto de infração ou também sua qualificação jurídica? Referida confissão é irrevogável e irretroatável? Pode o contribuinte socorrer-se do Poder Judiciário para a discussão do débito?

Uma das **garantias fundamentais** asseguradas pela Constituição Federal, é o direito de ação, também denominado direito à jurisdição, estabelecido pelo art. 5º, inciso XXXV, que dispõe:

a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito.

À função jurisdicional cabe o importante papel de fazer valer o ordenamento jurídico, toda vez que seu cumprimento não seja efetivado tanto pelo particular, no caso de lesão ou ameaça de direito, como pela Administração que poderá exigir a cobrança de tributos, por meio de ação própria (Execução Fiscal).

Essa garantia constitucional de direito à jurisdição, pode ser utilizada sempre que houver violação de direito, mediante lesão ou mesmo ameaça de lesão a um direito, por meio de ação ao Poder Judiciário, que no exercício da jurisdição, deverá aplicar o direito ao caso concreto.

A essência da prestação jurisdicional, consiste em a ordem jurídico-constitucional assegurar aos cidadãos o livre acesso ao Poder Judiciário de forma ampla, completa e efetiva.

Os princípios constitucionais que garantem o livre acesso ao Poder Judiciário, compreendem o direito de ação, ampla defesa, contraditório e constitui direito fundamental de todo cidadão contribuinte brasileiro.

Por ser uma garantia constitucional, nenhuma lei deve se sobrepor à Constituição, para proibir ou inibir esse direito.

Informa a Consulente que aderiu ao Programa de Recuperação Fiscal – **REFIS**, instituído pela Lei n. 9.964/2000, mediante parcelamento especial de débitos fiscais, tendo incluído nesse parcelamento supostos débitos fiscais, originários do Termo de Verificação, tendo sido excluída do referido programa em 2005.

Considerando a difícil situação por que passam as Consulentes, que não possuem recursos para suportar a **alta carga tributária** imposta pelo Governo para manter a Federação, e manter suas atividades operacionais, gerando empregos e contribuindo para o desenvolvimento da nação, periodicamente tem surgido a concessão de parcelamentos especiais, para corrigir tais situações decorrentes de reconhecido e elevado peso dos tributos no País.

Nesse contexto, surgiu o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, instituído pela Lei n. 9.964/2000, que teve por objetivo a arrecadação de tributos vencidos e não pagos pelos contribuintes.

A Consulente, quando aderiu ao REFIS, estava em situação difícil, recém saída de uma falência decretada. Por esta razão, a opção pelo REFIS permitiria a regularização fiscal da Consulente, à medida em que o REFIS concedeu vantagens de natureza moratória e de anistia parcial, por reduzir a

multa imposta pelo não pagamento de tributos, permitindo o parcelamento da dívida, consolidada, com base em seu faturamento.

Firmou-se, assim, uma possibilidade de acerto entre Fisco e contribuinte, no qual foi imposta ao contribuinte uma série de obrigações e deveres para fazer jus ao benefício.

Aquele que ingressa no sistema proposto pelo REFIS o faz sem qualquer apuração da origem da obrigação tributária, que implica em negociações ou concordância. Não há autonomia de vontades quanto à validade das cláusulas contratuais pactuadas. O seu ingresso é por adesão.

O ingresso no REFIS, sujeita as Consulentes, a observar algumas condições, entre as quais, o § 6º do art. 2º e ao art. 3º, inciso I, da Lei n. 9.964/2000, assim redigidos:

§ 6º - Na hipótese de crédito com exigibilidade suspensa por força do disposto no inciso IV do art. 151 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1996, a inclusão, no Refis, dos respectivos débitos, implicará dispensa dos juros de mora incidentes até a data de opção, condicionada ao encerramento do feito por **desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial e de qualquer outra, bem assim à renúncia do direito, sobre os mesmos débitos, sobre o qual se funda a ação. (grifamos)**

Art. 3º - A opção pelo Refis sujeita a pessoa jurídica a:

I - confissão irrevogável e irretratável dos débitos referidos no art. 2º. (grifamos)

A opção pelo REFIS, implica, assim, a obrigação do contribuinte, sob pena de exclusão do programa de: (I) **desistência expressa de ações em andamento** e (II) **confissão irrevogável e irretratável dos débitos.**

A desistência da ação para adesão ao programa de parcelamento acarreta perda do objeto da ação em andamento e extinção do processo **sem apreciação do mérito**, em seus **aspectos formais**, pois não pode a Consulente pretender pagar o débito e discuti-lo ao mesmo tempo. Não atinge, porém, **seu aspecto material**, direito de ação. E no caso da Consulente, a desistência ocorreu em processo administrativo em andamento. A renúncia

às alegações de direito em que a ação se funda representa transação pela qual o contribuinte se compromete a não mais discutir a exigência do tributo. **Não se trata de ato de livre vontade do contribuinte**, mas de imposição, que o contribuinte é obrigado a aderir, pela necessidade de regularizar sua situação fiscal.

Ocorre que a decisão que se limita a homologar a desistência para adesão ao parcelamento **não encerra o conteúdo decisório** próprio da ação.

A confissão **irrevogável** e **irretratável** para opção do REFIS, como condição “sine qua non” a que faz menção o art. 3º da Lei n. 9.964/2000, à evidência diz respeito a débitos existentes em nome da Consulente, **constituído em obediência ao princípio da legalidade**. Não, porém, de débito constituído por **arbitramento**, sem observar os limites da lei, como é o caso da Consulente.

Para a exata compreensão da matéria, parece-nos de fundamental importância, salientar a natureza jurídica da obrigação tributária.

No direito privado, é regra geral, que as obrigações nascem e são originadas de manifestação da vontade das pessoas que participam da relação jurídica. São, pois, obrigações *ex-voluntate*.

No direito tributário, porém, isto não ocorre. Há uma outra categoria de obrigações que, ao inverso daquelas, nascem por força de lei. Neste caso, o vínculo obrigacional resulta de um fato ou de uma situação previamente definida em lei, que, uma vez ocorrendo, faz surgir a obrigação. São as chamadas obrigações *ex-lege*.

Sempre que se configure, na prática, aquela situação de fato que vem definida na lei tributária, nasce uma obrigação legal de pagar o tributo. Ou seja, a ocorrência daquela situação descrita na norma, que -em direito tributário, dá-se uma diversidade de nomes (“fato gerador”, “hipótese de incidência”, “hipótese de imposição”, “fato imponível”, “pressuposto”) – gera a obrigação tributária.

A configuração da natureza da obrigação tributária como uma “*obligatio ex lege*” decorre necessariamente de um princípio jurídico que representa uma conquista do Estado Democrático de Direito, consagrado, sobretudo nos países que adotaram esse regime, conforme antes mencionado, que é o

chamado **princípio da legalidade dos tributos**, ou da reserva legal absoluta em matéria tributária.¹⁴

O princípio da legalidade exige que lei em sentido formal e material seja a fonte exclusiva na criação e aumento dos tributos, e ainda que nela estejam descritos todos os elementos necessários e suficientes à configuração da obrigação.

Assim, se o princípio da legalidade exige lei formal, o princípio da tipicidade determina a conduta dos titulares da competência impositiva para criação e aumento do tributo no sentido da definição do fato gerador, da base de cálculo, alíquota e sujeito passivo, a teor do art. 97 do CTN: “somente a lei pode estabelecer”.

Assim, por força dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, o surgimento da obrigação tributária depende da realização em concreto daquela hipótese prevista abstratamente na lei de incidência, para que o tributo possa ser exigido, conforme disposições expressas no Código Tributário Nacional (arts. 113 e 114).

No caso da Consulente, além da constituição do crédito tributário ter sido feito por **arbitramento** da fiscalização, sem observar os limites estabelecidos pela lei, em relação ao PIS, o Supremo Tribunal Federal declarou a **inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/1998 e 2.449/1998**, que aumenta-

14. **José Afonso da Silva** sobre a extensão do princípio da legalidade escreve:

“O princípio da legalidade é nota essencial do Estado de Direito. É, também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito, como vimos, porquanto é da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se ao Império da lei, mas da lei que realiza o princípio da igualdade e da justiça não pela generosidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais. Toda a sua atividade fica sujeita à lei, entendida como expressão da vontade geral, que só se materializa num regime de divisão de poderes em que ela seja o ato formalmente criado pelos órgãos de representação popular, de acordo com o processo legislativo estabelecido na Constituição. É nesse sentido que se deve entender a assertiva de que o Estado ou o Poder Público ou os administradores não podem exigir qualquer ação nem impor qualquer abstenção, nem mandar e tampouco proibir nada aos administrados, senão em virtude de lei” (*Curso de Direito Constitucional Positivo* - 6ª edição - São Paulo - Ed. RT - 1990 - pg. 362).

ram a base de cálculo e a alíquota, por serem veículos legislativos inadequados, na vigência da Constituição Federal de 1988 e, portanto, não poderia ser exigido PIS/RECEITA OPERACIONAL.

Tanto que após a lavratura do auto de infração que ocorreu em 13/06/1995, foi publicada em 10/10/1995, a **Resolução do Senado n. 49/95**, que **suspendeu a execução dos referidos Decretos-Leis n.ºs 2.445/1998 e 2.449/1998**, em razão da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do **RE n. 148.754-2/210/RJ**.

Acresce-se, ainda, que após a declaração de inconstitucionalidade pelo STF e publicação da Resolução do Senado n. 49/95, foi expedida a **Instrução Normativa n. 31**, de 08/04/1997, que determinou a dispensa da constituição do crédito pela Fazenda Nacional, em relação à **parcela do PIS exigida com base nos referidos decretos**. A partir de então, a Fazenda dispensou a lavratura de lançamentos e autos de infração, cancelou as inscrições em Dívida Ativa e cancelou todas as execuções fiscais que cobrassem valores à título de PIS/RECEITA OPERACIONAL, com base nos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, declarados inconstitucionais.

Nesse sentido é a Jurisprudência de nossos Tribunais Superiores e do Conselho de Contribuintes, conforme os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - COBRANÇA PELA EXAÇÃO DOS DECRETOS-LEIS 2.445 e 2.449/88 - COISA JULGADA - CANCELAMENTO POSTERIOR - LEI 10.022/2002.

1. A Lei superveniente 10.022/2002 dispensou de lançamento, proibiu o ajuizamento de cobranças e ordenou o cancelamento do lançamento e da inscrição de dívidas oriundas dos DL's 2.445 e 2.449/88.

2. A sentença passada em julgado que declarou a inconstitucionalidade dos DL's, em relação à Consulente executada, não será atingido em nenhum passo, se aplicada à espécie a legislação superveniente.

3. Ordenado o cancelamento do título, cai por terra a execução fiscal.

4. Recurso especial provido.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RESP - RECURSO ESPECIAL 530.229

Processo n. 20030067086-0
Segunda Turma
Data da decisão 26/04/2005 - DJ 30/05/2005

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DE DEVEDOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. SÚMULA N. 07 DESTA CORTE. ILEGALIDADE DA COBRANÇA.

I. São inconstitucionais as alterações na contribuição para o Programa de Integração Social introduzidas pelos Decretos-Leis 2.445 e 2.449. Súmula n. 07 desta Corte.

II. É nula a execução destinada a cobrar débito relativo ao PIS, na forma dos supracitados decretos, considerados inconstitucionais, mormente quando se tem em conta que o Senado Federal os expurgou do ordenamento jurídico em face da sua Resolução de n. 49/95, e que o próprio Poder Executivo editou a MP n. 1.973/95, na qual determinou o cancelamento dos lançamentos e inscrições das parcelas relativas à citada contribuição, exigida na forma daqueles dispositivos.

III. Apelação e remessa improvidas.

Tribunal Regional Federal da 5ª Região

AC - Apelação Cível 275210
Processo n. 2001.05.00047016-3
Primeira Turma
Data da decisão 08/08/2002 - DJ 30/09/2002

PIS - EXIGÊNCIA FUNDADA NOS DECRETOS-LEIS N.ºS 2.445 E 2.449, DE 1988 - INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL SUSPENDENDO-LHES A EFICÁCIA - NULIDADE DO LANÇAMENTO.

- Tendo a autuação se fundado no fato de a Consulente recorrida ter recolhido o PIS nos termos da Lei Complementar n. 07/70, sem observar as disposições dos Decretos-Leis n.ºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, declarados inconstitucionais pelo STF e que tiveram sua execução suspensa pelo Senado Federal, **impõe-se o cancelamento do auto de infração.** Recurso de ofício a que se nega provimento.

(Segunda Câmara do Conselho de Contribuintes - Processo n. 13808.000112/94-34 - Acórdão n. 117.493) (destacamos)

O vínculo obrigacional não pode surgir, se a norma impede o seu nascimento, pela exclusão do crédito - por ter sido declarados inconstitucionais os DLs 2.445 e 2.449/88 -, ou seja, o dever de pagar.

Portanto, se se pode admitir que, em direito privado, tenha eficácia uma confissão determinada por um erro de direito, **não se pode absolutamente admitir em Direito Tributário**, que uma obrigação possa surgir se a lei - no caso os Decretos-Leis - for declarada inconstitucional, com exclusão do crédito tributário. A simples declaração do contribuinte é inútil. Nada vale.

Se a obrigação não existe, porque a lei foi declarada inconstitucional, a declaração do contribuinte não pode criá-la, nem a Administração pode exigir o crédito tributário, pela confissão do contribuinte.

Nesse caso, **a confissão não pode ter validade jurídica, se, o contribuinte confessa que deve o tributo e o Supremo Tribunal Federal declara a lei inconstitucional** e, portanto, não há obrigação de pagá-lo.

Os direitos fundamentais assegurados pela Constituição – entre os quais está o direito à jurisdição, para que possa o contribuinte levar a sua questão ao Poder Judiciário – são **direitos erigidos a cláusulas pétreas da lei maior**, não podendo a lei infraconstitucional retirar esses direitos.

André Ramos Tavares, ao comentar a lei do REFIS, escreve:

(...)

Não se pode admitir que o legislador afaste-se dos parâmetros constitucionais. A legislação, a pretexto de implementar um suposto saneamento nos débitos fiscais, promove o distanciamento quanto aos princípios constitucionalmente assegurados. Toda e qualquer lei, ainda que aparentemente benéfica, deve estar calcada nas normas de cunho constitucional. Falecendo-lhe esta peanha, impõe-se, incontinenti, a decretação da inconstitucionalidade. A ordem jurídica só adquire eficácia quando se respeitam suas regras estruturais. Neste sentido, a lei infringe e mutila diversas normas de ordem constitucional.

Quanto à natureza jurídica da Lei instituidora do REFIS, constatou-se que, pelo fato de ter caráter tributário, não poderia tolerar-se qualquer liberdade contratual no âmbito de suas cláusulas. Desta forma, tanto

o Fisco como os inadimplentes que viessem a ingressar no sistema estariam sujeitos ao princípio da estrita legalidade e, assim, não se pode falar em “negociação”. A idéia de liberdade de aceitação das cláusulas assumidas pelo referido programa não pode vingar. **Os contribuintes que aceitam o programa não o fazem consoante os termos tradicionais da liberdade de contratar e da conseqüente responsabilidade pelos atos assim praticados. Não há que se falar em livre disponibilidade.**¹⁵

Em resposta a indagação da Consulente, entendemos que a lei ordinária não pode sobrepor-se à Constituição Federal nem retirar garantias fundamentais do contribuinte, de livre acesso ao Poder Judiciário, relativos ao devido processo legal e à ampla defesa, com as provas e recursos necessários, de forma ampla, para exame do mérito da questão.

A confissão irretroatável e irrevogável não pode retirar garantias constitucionais, até porque no caso da Consulente, em relação ao débito do PIS, tendo sido declarados inconstitucionais os DL's 2.445 e 2.449/88, não pode ser exigido.

6) No que tange à multa aplicada, poderia ser considerada como desproporcional e confiscatória? É possível, no caso em análise, a redução da multa com base no princípio da retroatividade da lei mais benigna ou ainda em decorrência do julgamento de inconstitucionalidade da norma instituidora da multa como ocorreu com a de percentual de 300%?

A Constituição Federal, no capítulo dedicado às Limitações ao Poder de Tributar e como garantia do contribuinte em seu art. 150, IV, veda a utilização do tributo com efeito de confisco, ao estabelecer:

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

15. *Refs Aspectos Jurídicos Relevantes* - coord. Guilherme Von Muller Lessa Vergueiro - 1ª edição - São Paulo - Ed. Edipro - 2001 - pg. 50.

IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

A Constituição não veda apenas “o confisco”, vai mais além, veda a utilização de tributo “com efeito de confisco”, o que tem maior amplitude.

Toda imposição fiscal que se torne confiscatória, é, pois, inconstitucional, razão pela qual não pode ser exigida.

A obrigação tributária, composta nos termos do art. 113 do CTN, de “tributo e penalidade” tem efeito confisco quando é de tal forma onerosa ao contribuinte que importa violação do seu direito de propriedade.

E a Lei Suprema assegura que a propriedade não poderá ser retirada sem justa e prévia indenização (artigo 5º, incisos XXII e XXIV).

Ao vedar a utilização de tributos com efeito de confisco, a Constituição (art. 150, IV), proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretam a perda do patrimônio, da propriedade, estabelecendo que a lei regule o tributo de modo que ele não gere efeitos econômicos nocivos que o confisco geraria, ou seja, a tributação deve ser utilizada dentro daquilo que se possa considerar com razoabilidade, para não ensejar a perda de bens.

A vedação ao **efeito confisco se aplica também em relação às multas**. O impedimento constitucional é que, a pretexto de exercer a atividade de tributação, o Poder Público se aposse dos bens do contribuinte, seja à título de tributo, seja à título de penalidade, que se transforma em obrigação principal e, portanto, há que merecer o regime jurídico, a teor do art. 113, § 3º do CTN, que preceitua:

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 3º - A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.¹⁶

16. No livro “Teoria da Imposição Tributária” - 1ª edição Saraiva - 1983 - SP; 2ª edição LTR - 1998 - SP, um dos subscritores do parecer demonstrou por que o tributo e penalidade compõe, na visão dos elaboradores do CTN, a obrigação tributária, esta sim a verdadeira imposição fiscal.

O alcance do preceito constitucional que veda o confisco é também **extensivo às penalidades**, pois sendo desdobramento da garantia do direito de propriedade (art. 5º, XXII e art. 170, II), proíbe o confisco ao estabelecer prévia e justa indenização, nos casos em que autoriza a desapropriação, não poderia ficar fora do alcance dessa proteção constitucional a imposição de multas confiscatórias.

A Jurisprudência da Suprema Corte tem reconhecido a existência de confisco em várias situações em que o caráter de multas elevadas foi constatado.

Nesse sentido, são os seguintes julgados:

(1) RE 81.550-MG

Relator Min. Xavier de Albuquerque

“Multa Moratória de feição confiscatória. Redução a nível compatível com a utilização do instrumento de correção monetária.

Conheço do recurso e lhe dou parcial provimento para julgar procedente executivo fiscal, salvo quanto à multa moratória que, fixada em nada menos que 100% do imposto devido, assume feições confiscatórias. Reduzo-a para 30% (trinta por cento), base que reputo razoável para a reparação da impontualidade do contribuinte.” (RTJ 74/319)

(2) RE 82.510-SP

Relator Min. Leitão de Abreu

“Multa fiscal. Pode o Judiciário, atendendo as circunstâncias do caso concreto, reduzir multa excessiva aplicada pelo Fisco. Precedentes do STF.

A Jurisprudência predominante desta Corte se orientou, no sentido de que pode o Judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir multa excessiva aplicada pelo Fisco.

Foi exatamente o que ocorreu na espécie, pois, entendeu o acórdão recorrido dever a multa ser reduzida, ‘seja porque os fatos ocorreram num período em que o Fisco era mais tolerante (art. 234 do Regulamento), seja porque não se provou prejuízo para os cofres do Tesouro, seja porque, finalmente, nos autos ficou a indefinição do dolo.’” (RTJ 78/610)

(3) RE 78.291-SP

Relator Min. Aliomar Baleeiro

“Multa do INPS. Equidade.

I - As contribuições parafiscais são tributárias e, portanto, sujeitas ao art. 108, IV do CTN, que admite a equidade, segundo a qual, nos termos do art. 114 do CPC/39, o Juiz aplicará a norma que estabeleceria se fosse legislador.

II - Concilia-se com farta Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal o acórdão que reduziu multa, juros e etc. pelos quais dívida de mora sem fraude ficou elevada a mais de 400%.” (RTJ 73/548)

O Supremo Tribunal Federal, reconheceu, também, que sequer no caso de fraude, em que as medidas punitivas são mais rigorosas em face de dolo comprovado, poderia subsistir penalidades confiscatórias, tendo na ADIN 551-RJ, concedido medida liminar, conforme a seguinte ementa:

Rel.: O Sr. Min. Ilmar Galvão

Requerente: Governador do Estado do Rio de Janeiro

Requerido: Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro

Ação direta de inconstitucionalidade. Parágrafos 2º e 3º do art. 57 do ADCT do Estado do Rio de Janeiro, que dispõem sobre *multa punitiva nas hipóteses de mora e sonegação fiscal*.

Plausibilidade da irrogada inconstitucionalidade, face não apenas à impropriedade formal da via utilizada, ***mas também ao evidente caráter confiscatório das penalidades instituídas.***

Concorrente risco de dano, de difícil reparação, para o contribuinte.

Cautelar deferida. (RTJ 138/55) (grifamos)

A decisão acima demonstra que até mesmo no âmbito de controle concentrado de constitucionalidade, **em que se examina apenas a lei em tese** e não o caso concreto - em que o efeito de confisco pode ser detectado mais fielmente -, o STF **não tem admitido que o efeito confisco permaneça em decorrência da imposição de penalidade.**

E na ADI n. 1.075-1-DF, Rel. **Ministro Celso de Mello**, o STF, decidiu que a proibição constitucional do CONFISCO, compreende, também,

a multa que não pode ser desarrazoada, conforme se lê do seguinte trecho da ementa:

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** de 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.

No caso da Consulente, a Multa de Ofício de 100% aplicada, por ser excessiva, se devida fosse que não é, deveria ser reduzida para 75%, em razão da Lei n. 9.430/96 estabelecer essa redução, para a hipótese de lançamento de ofício, na forma do seu art. 44, inciso I.

Em direito tributário a aplicação do **princípio da retroatividade da lei** somente é permitido para beneficiar o contribuinte.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 106, inciso II, “c”, estabelece o “**princípio da retroatividade da lei mais benéfica**”, nos seguintes termos:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

A hipótese prevista na letra “c”, II do art. 106 do CTN, acima transcrito, versa sobre o caso de superveniência de lei que comine penalidade menos severa que àquela vigente à época da prática do ato. Assemelha-se ao disposto no artigo 2º do Código Penal.¹⁷

É importante assinalar, que a aplicação retroativa da lei benigna diz respeito apenas às normas que definem as infrações fiscais e não em relação ao pagamento de tributos. O tributo somente deixa de ser exigível em casos de **remissão** regulada pelo art. 172 do CTN, na forma da lei.

A nossa resposta é afirmativa. Há possibilidade de se pedir a redução da multa com base no princípio da retroatividade da lei mais benigna e na Jurisprudência do STF.

7) Tem o Estado responsabilidade pelos atos cometidos pelo fiscal? Caberia indenização à Consulente em decorrência do auto de infração lavrado em dissonância com os limites legalmente impostos?

A Constituição Federal de 1988, consagrou a responsabilidade civil do Estado nas lesões que provoque à sociedade, assim como de forma imprescritível, a responsabilidade dos agentes governamentais que as provocarem.

17. “Art. 2º - A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado”.

Estão o artigo 37 e os seus parágrafos 5º e 6º da Constituição Federal, assim redigidos:

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

(...)

§ 5º - A lei estabelecerá os prazos de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, **ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento.**

§ 6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, **assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.**(grifamos)

Como se constata, o âmbito de atuação do dispositivo é mais amplo que o da regra constante da Constituição anterior, pois atingindo, inclusive, a concessionários, permissionários e autorizados do serviço público.¹⁸

18. **José Afonso da Silva**, ao comentar o § 6º do art. 37, da CF, escreve:

“16. PRINCÍPIO DA RESPONSABILIDADE CIVIL DA ADMINISTRAÇÃO. ‘Responsabilidade civil’ significa a obrigação de reparar os danos ou prejuízos de natureza patrimonial (e, às vezes, moral) que uma pessoa cause a outrem. O dever de indenizar prejuízos causados a terceiros por agente público foi por longo tempo recusado à Administração Pública. Predominava, então, a doutrina da irresponsabilidade da Administração, sendo que os particulares teriam que suportar os prejuízos que os servidores públicos lhes causassem, quando no exercício regular de suas funções.

Tal posição, no entanto, não se compadecia com o Estado de Direito. Por isso o Direito Brasileiro inscreveu cedo a obrigação de a Fazenda Pública compor os danos que seus servidores, nesta qualidade, causem a terceiros, pouco importando decorra o prejuízo de atividade regular ou irregular do agente. Agora a Constituição vai além, porque equipara, para tal fim, à pessoa jurídica de direito público aquelas de direito privado que prestem serviços públicos (como são as concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviços públicos), de tal sorte que os agentes (presidentes, superintendentes, diretores, empregados em geral) dessas Consulentes ficam na mesma posição dos agentes públicos no que tange à responsabilidade pelos danos causados a terceiros. Não se cogitará da existência ou não de culpa ou dolo do agente para caracterizar o direito do

Um dos subscritores do presente parecer jurídico, coordenou o XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário, que teve como tema “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”, ocasião em que escreveu sobre os §§ 5º e 6º do art. 37 da CF:

Entendo que as hipóteses são aquelas em que o dano moral ou pecuniário se caracterizar. O Estado deve ressarcir o cidadão e deve procurar junto ao agente que causou o prejuízo, seu ressarcimento, em ação de regresso.

Como a ação de regresso é sempre posterior ao pagamento da indenização pelo dano causado, houve por bem - e acertadamente - o constituinte, tornar imprescritível tal ação, visto que, se houvesse prescrição, haveria, na prática, impossibilidade efetiva de o Estado buscar, junto ao agente, reembolso do que foi obrigado a pagar aos cidadãos.

Sempre que o Estado cobrar tributo indevido, terá que restituí-lo, podendo, o contribuinte, quantificar o prejuízo que teve ao ser obrigado a pagar o indevido, pedindo a indenização necessária.

Admitindo-se que, por ser obrigada a pagar o que não devia, ficou a Consulente em sérias dificuldades financeiras, não tendo o retorno, de imediato, à evidência, tal prejuízo, a ser quantificado, além do valor do tributo, deverá, por força do dispositivo, ser exigido do Estado. Este, quando pagar, deverá ressarcir-se junto ao agente que deu início à ação indevida, que poderá ser, inclusive, a autoridade fiscal maior ou - a meu ver - os próprios legisladores que, com plena consciência do Direito, impuseram lei inconstitucional aos cidadãos, gerando tais prejuízos.

A questão, à evidência, é de mais difícil determinação dos responsáveis sempre que uma pluralidade deles tenha provocado o prejuízo, no caos de imposições ilegais, sendo mais fácil quando a lesão decorre de interpretação incorreta da lei, provocada pelo agente fiscal.

prejudicado à composição do prejuízo, pois a obrigação de ressarcir-lo pro parte da Administração ou entidade equiparada fundamenta-se na *doutrina do risco administrativo*.

A obrigação de indenizar é da pessoa jurídica a que pertencer o agente. O prejudicado há que mover a ação de indenização contra a Fazenda Pública respectiva ou contra a pessoa jurídica privada prestadora de serviço público, não contra o agente causador do dano. O *princípio da impessoalidade* vale aqui também” (*Comentário Contextual à Constituição* - Malheiros Editores - 2005 - pp. 348-349).

De qualquer forma, a responsabilidade objetiva do Estado sempre ocorrerá, cabendo a este pagar, de imediato, o prejuízo e o agente, que tiver retardado o pagamento, deverá ser responsabilizado pelas consequências da mora, em caso de culpa ou dolo.

À nitidez, a questão torna-se mais simples sempre que o excesso de exação tiver provocado o dano, inclusive moral, se, em função de uma atuação arbitrária do agente fiscal, a questão tiver chegado à imprensa e os efeitos danosos à imagem do contribuinte se tornarem irreversíveis ou perfeitamente detectáveis.

O certo é que os §§ 5º e 6º são aplicáveis, não só à fiscalização tributária, mas aos próprios produtores de legislação inconstitucional.”¹⁹

Com efeito, o § 6º do art. 37 da CF, trata de responsabilidade por danos causados a terceiros, por servidores públicos. A obrigação de indenizar é da pessoa jurídica a que pertencer o agente. O prejudicado deverá mover ação de indenização contra a Fazenda Pública respectiva (União/Estado/Município) ou contra a pessoa jurídica prestadora do serviço público não contra o agente causador do dano, em razão do princípio da *impessoabilidade* que é da essência dos atos administrativos. Assegurado, contudo, o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

É hipótese em que configura um dos efeitos da aplicação do princípio da moralidade, pois aquele que se sentir lesado ou prejudicado, por ato de qualquer agente da Administração Pública, pode recorrer ao Poder Judiciário, em ação indenizatória com objetivo de ressarcimento, mediante recomposição do dano patrimonial sofrido.

O agente da Administração em razão de sua função tem o *poder-dever* de fiscalizar o administrado. Esse poder-dever, contudo, não significa que pode causar danos ao contribuinte, no caso, de fiscalização tributária, com o uso indevido do poder ou de forma arbitrária, que resultam em situação danosa.

19. **Ives Gandra da Silva Martins** - Caderno de Pesquisas Tributárias - nova série 2 - Ed. Revista dos Tribunais - 1996 - pp. 22-24.

Os prejuízos causados pela Administração Pública, ou seus agentes, devem ser ressarcidos, para recomposição do prejuízo causado, inclusive aqueles de natureza tributária, que tanto podem ser de ordem financeira, como de ordem pessoal ou societária, quando for prejudicial às atividades da Consulente ou de seus titulares.

A Administração Pública nos países que se constituem em Estado Democrático de Direito, como o nosso (art. 3º, CF), subordina-se à lei e à jurisdição. A sua responsabilidade é objetiva no desempenho das funções públicas.²⁰

A moralidade administrativa em relação aos agentes públicos deve ser entendida como o exercício de funções públicas, dentro da legalidade, com vistas não somente aos preceitos legais, mas também morais, de respeito ao contribuinte que deverá receber correta orientação, e não ser simplesmente punido, com exigências indevidas que podem resultar na extinção da Consulente, gerando desemprego, com reflexos sociais irreversíveis.

Consequentemente, nas demandas tributárias, os §§ 5º e 6º do art. 37 da CF, são aplicáveis nas **hipóteses em que o dano moral ou pecuniário se configurar**, sempre que os agentes públicos praticarem excesso de exação, cobrança de tributo indevido, provocarem dificuldades financeiras à Consulente, com exigências que a própria Administração sabe serem ilegítimas ou que deveria saber ou que a exigibilidade esteja suspensa, dificultando as atividades normais da Consulente.

Da mesma forma são aplicáveis os referidos dispositivos, nos casos em que pela atuação arbitrária da fiscalização, o contribuinte sofrer efeitos

20. As conclusões da Comissão de Redação aprovadas em plenário, para o referido Simpósio, à questão n. 2, em que indagou:

“Em que hipóteses os §§ 5º e 6º do art. 37 são aplicáveis nas demandas tributárias?
- Os §§ 5º e 6º são aplicáveis nas demandas tributárias em que se caracterize dano causado por atos ilícitos de agentes públicos. A responsabilidade funcional caracteriza-se quando presente dolo ou culpa em cuja apuração deve ser observada a cadeia hierárquica” (Caderno de Pesquisas Tributárias - nova série 3 - Ed. Revista dos Tribunais - 1997 - pg. 528).

danosos à sua imagem, através de divulgação pela imprensa de procedimento decorrente de interpretação incorreta da lei pelo agente.

Assim, em tese, a nossa resposta é afirmativa, devendo a Consulente apresentar **provas que possibilite a quantificação dos prejuízos causados** e demonstrar o dano por ela suportado.

8) Considerando-se todo o dano causado à Consulente, oriundo da execução fiscal em questão, tornando inviável ou impossível a continuidade das suas atividades, e levando-se em conta, principalmente, a elevadíssima monta do alegado débito tributário em execução, absolutamente incompatível com as atividades desenvolvidas pela Consulente, é possível verificar-se alguma forma de desoneração da Consulente executada em relação ao aludido débito devido à impossibilidade de sua quitação?

Não. Não há previsão legal para a hipótese. Como o direito não se confessa, mas sim, a confissão sempre versa sobre fatos, entendemos que a hipótese não é de desoneração pela situação da Consulente, mas falta de fundamentação legal para manter a imposição. A Consulente deve apresentar **provas de forma ampla**, que possibilite a quantificação dos prejuízos, tanto no processo de execução fiscal como na ação anulatória, para comprovar perante o Poder Judiciário que a exigência fiscal foi arbitrada em valores incompatíveis com as atividades da Consulente.

Esse é o nosso entendimento S.M.J.

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

PROTESTO EXTRAJUDICIAL DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. LEGITIMIDADE E LEGALIDADE DO PROCEDIMENTO.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.126.515 - PR (20090042064-8)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE : MUNICIPIO DE LONDRINA
PROCURADOR : JOAO LUIZ MARTINS ESTEVES E OUTRO(S)
RECORRIDO : PROTENGE ENGENHARIA DE PROJETOS E OBRAS
 LTDA
ADVOGADO : JOAO TAVARES DE LIMA FILHO E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. PROTESTO DE CDA. LEI 9.492/1997. INTERPRETAÇÃO CONTEXTUAL COM A DINÂMICA MODERNA DAS RELAÇÕES SOCIAIS E O “II PACTO REPUBLICANO DE ESTADO POR UM SISTEMA DE JUSTIÇA MAIS ACESSÍVEL, ÁGIL E EFETIVO”. SUPERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

1. Trata-se de Recurso Especial que discute, à luz do art. 1º da Lei 9.492/1997, a possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial (art. 586, VIII, do CPC) que aparelha a Execução Fiscal, regida pela Lei 6.830/1980.
2. Merece destaque a publicação da Lei 12.767/2012, que promoveu a inclusão do parágrafo único no art. 1º da Lei 9.492/1997, para expressamente consignar que estão incluídas “entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas”.
3. Não bastasse isso, mostra-se imperiosa a superação da orientação jurisprudencial do STJ a respeito da questão.
4. No regime instituído pelo art. 1º da Lei 9.492/1997, o protesto, instituto bifronte que representa, de um lado, instrumento para constituir o devedor em mora e provar a inadimplência, e, de outro, modalidade alternativa para cobrança de dívida, foi ampliado, desvinculando-se dos títulos estritamente cambiariformes para abranger todos e quaisquer “títulos ou documentos de dívida”. Ao contrário do afirmado pelo Tribunal de origem, portanto, o atual regime jurídico do protesto não é vinculado exclusivamente aos títulos cambiais.
5. Nesse sentido, tanto o STJ (RESP 750805RS) como a Justiça do Trabalho possuem precedentes que autorizam o protesto, por exemplo, de decisões judiciais condenatórias, líquidas e certas, transitadas em julgado.
6. Dada a natureza bifronte do protesto, não é dado ao Poder Judiciário substituir-se à Administração para eleger, sob o enfoque da necessidade (utilidade ou conveniência), as políticas públicas para recuperação, no âmbito extrajudicial, da dívida ativa da Fazenda Pública.
7. Cabe ao Judiciário, isto sim, examinar o tema controvertido sob espectro jurídico, ou seja, quanto à sua constitucionalidade e legalidade, nada mais. A manifestação sobre essa relevante matéria, com base na valoração da necessidade e pertinência desse instrumento extrajudicial de cobrança de dívida, carece de legitimação, por romper com os princípios da *independência dos poderes* (art. 2º da CF/1988) e da *imparcialidade*.
8. São falaciosos os argumentos de que o ordenamento jurídico (Lei 6.830/1980) já instituiu mecanismo para a recuperação do crédito fiscal e de que o sujeito passivo não participou da constituição do crédito.
9. A Lei das Execuções Fiscais disciplina exclusivamente a cobrança **judicial** da dívida

JURISPRUDÊNCIA

ativa, e não autoriza, por si, a insustentável conclusão de que veda, em caráter permanente, a instituição, ou utilização, de mecanismos de cobrança extrajudicial.

10. A defesa da tese de impossibilidade do protesto seria razoável apenas se versasse sobre o “Auto de Lançamento”, esse sim procedimento unilateral dotado de eficácia para imputar débito ao sujeito passivo.

11. A inscrição em dívida ativa, de onde se origina a posterior extração da Certidão que poderá ser levada a protesto, decorre ou do exaurimento da instância administrativa (onde foi possível impugnar o lançamento e interpor recursos administrativos) ou de documento de confissão de dívida, apresentado pelo próprio devedor (e.g., DCTF, GIA, Termo de Confissão para adesão ao parcelamento, etc.).

12. O sujeito passivo, portanto, não pode alegar que houve “surpresa” ou “abuso de poder” na extração da CDA, uma vez que esta pressupõe sua participação na apuração do débito. Note-se, aliás, que o preenchimento e entrega da DCTF ou GIA (documentos de confissão de dívida) corresponde integralmente ao ato do emitente de cheque, nota promissória ou letra de câmbio.

13. A possibilidade do protesto da CDA não implica ofensa aos princípios do *contraditório* e do *devido processo legal*, pois subsiste, para todo e qualquer efeito, o controle jurisdicional, mediante provocação da parte interessada, em relação à higidez do título levado a protesto.

14. A Lei 9.492/1997 deve ser interpretada em conjunto com o contexto histórico e social. De acordo com o “II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo”, definiu-se como meta específica para dar agilidade e efetividade à prestação jurisdicional a “revisão da legislação referente à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, com vistas à racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo”.

15. Nesse sentido, o CNJ considerou que estão conformes com o princípio da *legalidade* normas expedidas pelas Corregedorias de Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e de Goiás que, respectivamente, orientam seus órgãos a providenciar e admitir o protesto de CDA e de sentenças condenatórias transitadas em julgado, relacionadas às obrigações alimentares.

16. A interpretação contextualizada da Lei 9.492/1997 representa medida que corrobora a tendência moderna de intersecção dos regimes jurídicos próprios do Direito Público e Privado. A todo instante vem crescendo a publicização do Direito Privado (iniciada, exemplificativamente, com a limitação do direito de propriedade, outrora valor absoluto, ao cumprimento de sua função social) e, por outro lado, a privatização do Direito Público (por exemplo, com a incorporação – naturalmente adaptada às peculiaridades existentes – de conceitos e institutos jurídicos e extrajurídicos aplicados outrora apenas aos sujeitos de Direito Privado, como, e.g., a utilização de sistemas de gerenciamento e controle de eficiência na prestação de serviços).

17. Recurso Especial provido, com superação da jurisprudência do STJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça: “Proseguindo-se no julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Eliana Calmon, acompanhando o Sr. Ministro Herman Benjamin, a Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.” Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon (voto-vista) e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília, 03 de dezembro de 2013(data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.126.515 - PR (20090042064-8)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE : MUNICIPIO DE LONDRINA
PROCURADOR : JOAO LUIZ MARTINS ESTEVES E OUTRO(S)
RECORRIDO : PROTENGE ENGENHARIA DE PROJETOS E OBRAS
LTDA
ADVOGADO : JOAO TAVARES DE LIMA FILHO E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Trata-se de Recurso Especial interposto, com fundamento no art. 105, III, “a” e “c”, da Constituição da República, contra acórdão assim ementado:

EMBARGOS INFRINGENTES CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA – PROTESTO – NÃO CABIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA LEI N. 949297. RECURSO CONHECIDO E ACOLHIDO, POR MAIORIA DOS VOTOS. A certidão de dívida ativa não se reveste de natureza cambiária, não podendo ser protestada. O recorrente alega violação do art. 1º da Lei 9.492/1997 e dissídio jurisprudencial. Afirma que, após a entrada em vigor da referida norma, outros títulos representativos de crédito – como é o caso da Certidão de Dívida Ativa –, além dos cambiais, podem ser levados a protesto. Acrescenta que: a) a Lei Municipal 7.303/1997 autoriza o protesto das CDAs em seu art. 271, § 6º; b) o fato de a legislação não prever tal medida como requisito para o ajuizamento da Execução Fiscal não conduz ao entendimento de que a sua utilização é vedada; c) o aludido instituto representa meio menos oneroso ao devedor, que se verá livre do pagamento das custas processuais e dos honorários advocatícios; d) o art. 29 da Lei 9.492/1997 disciplina a utilização do protesto, nas modalidades obrigatório ou facultativo, como medida lícita de repressão à inadimplência.

Foram apresentadas as contrarrazões. Afirma-se que: a) não houve demonstração analítica da divergência; b) incidem os óbices das Súmulas 7/STJ e 83/STJ; c) a Fazenda Pública possui prerrogativas – como, por exemplo, as de constituir unilateralmente o seu crédito, bem como de cobrá-lo judicialmente por processo específico (Execução Fiscal) – que tornam desnecessária a utilização do protesto; d) a pretensão do recorrente é coagir os contribuintes; e) o protesto da CDA é medida incompatível com o ordenamento jurídico, uma vez que a origem do crédito não é cambial e, ademais, a publicidade por ele conferida implica violação do art. 198 do CTN.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.126.515 - PR (20090042064-8)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Apresentarei meu voto em tópicos autônomos, visando facilitar a compreensão da controvérsia debatida no apelo.

1. Preliminares

Objetiva-se definir a possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa, no regime da Lei 9.492/1997. Questão de natureza estritamente jurídica. Inaplicável, portanto, o enunciado da Súmula 7/STJ.

JURISPRUDÊNCIA

O Tribunal *a quo* concluiu de forma contrária à pretensão do recorrente, valendo-se dos seguintes fundamentos (fls. 216-218): a) inexistente lei que autorize o protesto da CDA pelo ente federativo; b) a adoção da aludida medida configuraria utilização de meio coercitivo; c) a Lei 6.830/1980 estabelece rito próprio para a cobrança da dívida ativa; d) a Lei 9.492/1997 trata apenas do protesto cambial, de natureza comercial.

Conquanto o recorrente afirme que existe legislação municipal específica que disciplina o protesto da CDA, isso é irrelevante para a presente lide, pois a principal tese suscitada nos autos tem por objeto a interpretação do art. 1º da Lei 9.492/1997, isto é, se ele permite ou veda o protesto de outros títulos que não os cambiários – especificamente a Certidão de Dívida Ativa da Fazenda Pública.

2. Disciplina normativa atual do protesto

O tema ora versado (possibilidade de protesto da CDA) desperta grande discussão na doutrina.

É importante, em primeiro lugar, compreender a definição legal do protesto e sua disciplina no âmbito normativo. Atualmente, prescreve a Lei 9.492/1997:

Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.

A alteração normativa rompeu com antiga tradição existente no ordenamento jurídico, consistente em atrelar o protesto exclusivamente aos títulos de natureza cambial (cheques, duplicatas, etc.).

A utilização dos termos “títulos” e “outros documentos de dívida” possui atualmente concepção muito mais ampla que a relacionada apenas aos de natureza cambiária – consoante será explicitado adiante, hoje em dia até atos judiciais (sentenças transitadas em julgado em Ações de Alimentos ou em processos que tramitaram na Justiça do Trabalho) podem ser levados a protesto, embora evidentemente nada tenham de cambial –, de modo que, nesse ponto, o fundamento adotado no acórdão hostilizado merece censura.

3. Jurisprudência

Os precedentes jurisprudenciais a respeito do tema foram construídos, precipuamente, com base na disciplina original do instituto – qual seja a de instrumento destinado a constituir e comprovar a mora do devedor, no que se refere às obrigações garantidas por títulos cambiais.

A entrada em vigor da Lei 9.492/1997 – que, conforme demonstrado, utilizou-se de termos que deliberadamente evidenciaram a intenção de abranger outros documentos que não apenas os títulos cambiais – não sensibilizou, em um primeiro momento, o Poder Judiciário, que, preso às antigas concepções e insensível à dinâmica das relações jurídicas, permaneceu hostil à utilização do protesto da Certidão da Dívida Ativa. Nesse sentido os seguintes precedentes:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CDA. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ.

PROTESTO. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES. VERBETE N. 83 DA SÚMULA DO STJ. JULGAMENTO MONOCRÁTICO. AUTORIZAÇÃO DADA PELO ART. 557 DO CPC. AGRAVO IMPROVIDO (AgRg no REsp 1277348/RS, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, SEGUNDA TURMA, DJe 13062012).

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA - CDA. PROTESTO. DESNECESSIDADE. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem afirmado a ausência de interesse em levar a protesto a Certidão da Dívida Ativa, título que já goza de presunção de certeza e liquidez e confere publicidade à inscrição do débito na dívida ativa.
2. Agravo regimental não provido (AgRg no Ag 1316190/PR, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe 25052011).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. PROTESTO. DESNECESSIDADE. AUSÊNCIA DE INTERESSE MUNICIPAL. PRECEDENTES.

1. O protesto da CDA é desnecessário haja vista que, por força da dicção legal (CTN, art. 204), a dívida regularmente inscrita goza de presunção relativa de liquidez e certeza, com efeito de prova pré-constituída, a dispensar que por outros meios tenha a Administração de demonstrar a impontualidade e o inadimplemento do contribuinte. Precedentes: AgRg no Ag 1172684/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05082010, DJe de 03092010; AgRg no Ag 936.606/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06052008, DJe de 04062008; REsp 287824/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20102005, DJU de 20022006; REsp 1.093.601/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/1/2008, DJe de 15/12/2008.
2. Agravo regimental desprovido (AgRg no REsp 1120673/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe 21022011).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. PROTESTO. DESNECESSIDADE. AUSÊNCIA DE INTERESSE MUNICIPAL. PRECEDENTES.

1. A CDA, além de já gozar da presunção de certeza e liquidez, dispensa o protesto. Correto, portanto, o entendimento da Corte de origem, segundo a qual o Ente Público sequer teria interesse para promover o citado protesto. Precedentes.
2. Agravo regimental não provido (AgRg no Ag 1172684/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05082010, DJe 03092010).

4. Argumentos contrários ao protesto da CDA

Em síntese, são estas as premissas utilizadas pela doutrina e jurisprudência refratárias à utilização do protesto da CDA:

- a) a *ratio* da Lei 9.492/1997 é regular o protesto para efeitos de direito privado;
- b) as finalidades para as quais o instituto foi concebido (constituição do devedor em mora, prova de situação relevante na relação jurídica entre credor e devedor, etc.) constituem prerrogativas que a legislação (art 204 do CTN) já prevê em favor dos créditos fiscais, pois a CDA goza da presunção de liquidez e certeza; dessa forma, o protesto da CDA se revela desnecessário;

JURISPRUDÊNCIA

- c) a cobrança dos créditos públicos encontra disciplina específica na Lei 6.830/1980, com aplicação subsidiária do CPC, no que não for incompatível;
- d) os títulos de crédito surgem a partir da vontade do devedor (assinatura em cheque, nota promissória, letra de câmbio, etc.), o que não sucede com a CDA;
- e) o interesse público primordial é de prosseguimento da atividade econômica do contribuinte, o que ficaria abalado caso permitido o protesto, em razão das fortes restrições ao crédito, que dele decorrem;
- f) os ônus morais e materiais do protesto demonstram que este não representa meio menos gravoso de cobrança do crédito fiscal;
- g) é inadmissível a utilização de expedientes coercitivos (cobrança indireta) para obrigar ao recolhimento da exação;
- i) desproporcionalidade entre o motivo utilizado para justificar o protesto e os prejuízos por ele causados;
- j) ausência de razoabilidade.

5. Possibilidade de protesto da CDA (desconstrução de mitos)

Após muito refletir sobre o tema controvertido, posiciono-me favoravelmente ao protesto da CDA diante das seguintes considerações.

- a) a Lei 9.492/1997 não disciplina apenas o protesto de títulos cambiais, tampouco versa apenas sobre relações de Direito Privado.

Conforme dito anteriormente, a entrada em vigor da Lei 9.492/1997 constituiu a reinserção da disciplina jurídica do protesto ao novo contexto das relações sociais, mediante ampliação de sua área de abrangência para qualquer tipo de título ou documento de dívida.

Exemplificativamente, tem-se que até títulos judiciais podem ser levados a protesto, como, por exemplo, se verifica abaixo:

RECURSO ESPECIAL. PROTESTO DE SENTENÇA CONDENATÓRIA, TRANSITADA EM JULGADO. POSSIBILIDADE. EXIGÊNCIA DE QUE REPRESENTA OBRIGAÇÃO PECUNIÁRIA LÍQUIDA, CERTA E EXIGÍVEL.

1. O protesto comprova o inadimplemento. Funciona, por isso, como poderoso instrumento a serviço do credor, pois alerta o devedor para cumprir sua obrigação.
2. O protesto é devido sempre que a obrigação estampada no título é líquida, certa e exigível.
3. Sentença condenatória transitada em julgado, é título representativo de dívida - tanto quanto qualquer título de crédito.
4. É possível o protesto da sentença condenatória, transitada em julgado, que represente obrigação pecuniária líquida, certa e exigível.
5. Quem não cumpre espontaneamente a decisão judicial não pode reclamar porque a respectiva sentença foi levada a protesto (REsp 750805/RS, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, TERCEIRA TURMA, DJe 16062009) (grifei)

O Tribunal Regional do Trabalho/MG igualmente adota essa orientação:

PROTESTO EXTRAJUDICIAL. TÍTULO JUDICIAL TRABALHISTA EM EXECUÇÃO.

A Lei 9.492/97 não restringe o protesto extrajudicial em face do devedor, reconhecido como tal em título judicial, já tendo sido, inclusive, celebrado convênio entre este Eg. TRT e os tabeliães de protesto do Estado de Minas Gerais visando à implementação de protestos decorrentes de decisões proferidas pela Justiça do Trabalho da 3ª Região, com expressa permissão para a inclusão de nomes de devedores em listas de proteção ao crédito.

A medida constitui importante instrumento de coerção indireta do executado ao pagamento da dívida, em face da publicidade de que se reveste e da sua repercussão nas relações sociais, civis e comerciais do devedor.

Agravo de petição provido para determinar o protesto extrajudicial do título, verificada a tentativa frustrada de localização do devedor e de bens passíveis de penhora. (AP 01676-2004-077-03-00-1 – Sétima Turma - TRT-MG - Juiz Relator: Juiz Convocado Jesse Claudio Franco de Alencar – Publicado em 04.03.2010).

b) a natureza bifronte do protesto viabiliza sua utilização, inclusive para a CDA e as decisões judiciais condenatórias transitadas em julgado.

O protesto, além de representar instrumento para constituir em mora e/ou comprovar a inadimplência do devedor, é meio alternativo para o cumprimento da obrigação.

Com efeito, o art. 19 da Lei 9.492/1997 disciplina o pagamento dos títulos ou documentos de dívida levados a protesto.

Assim, embora a disciplina do Código de Processo Civil (art. 586, VIII, do CPC) e da Lei 6.830/1980 atribua exequibilidade à CDA, qualificando-a como título executivo extrajudicial apto a viabilizar o imediato ajuizamento da Execução Fiscal (a inadimplência é presumida *iuris tantum*) – ou seja, sob esse restrito enfoque efetivamente não haveria necessidade do protesto – a Administração Pública, no âmbito federal, estadual e municipal, vem reiterando sua intenção de adotar o protesto como meio alternativo para buscar, extrajudicialmente, a satisfação de sua pretensão creditória (principalmente quanto a valores para os quais, paradoxalmente, o próprio Poder Judiciário fecha as portas, haja vista a tendência – não acolhida no STJ, mas habitualmente adotada nos Tribunais locais – de extinguir Execuções Fiscais de “baixo valor”, por suposta falta de interesse processual).

Sob essa ótica, não vejo como legítima qualquer manifestação do Poder Judiciário tendente a suprimir, sob viés que se mostra político, a adoção do protesto da CDA.

De fato, a verificação quanto à utilidade ou necessidade do protesto da CDA, como política pública para a recuperação extrajudicial de crédito, cabe com exclusividade à Administração Pública.

Ao Poder Judiciário é reservada exclusivamente a análise da sua conformação (ou seja, da via eleita) ao ordenamento jurídico. Dito de outro modo, compete ao Estado decidir se quer protestar a CDA; ao Judiciário caberá examinar a possibilidade de tal pretensão, quanto aos aspectos constitucionais e legais.

JURISPRUDÊNCIA

Ao dizer que é desnecessário o protesto da CDA, sob o fundamento de que a lei prevê a utilização da Execução Fiscal, o Poder Judiciário rompe não somente com o princípio da *autonomia dos poderes* (art. 2º da CF/1988), como também com o princípio da *imparcialidade*, dado que, reitero, a ele institucionalmente não compete qualificar as políticas públicas como necessárias ou desnecessárias.

Relembramos, conforme dito anteriormente, que o protesto pode ser utilizado como meio alternativo, extrajudicial, para a recuperação do crédito.

Nesse contexto, o argumento de que há lei que disciplina a cobrança judicial da dívida ativa (Lei 6.830/1980), evidentemente, é um **sofisma**, pois tal não implica juízo no sentido de que os entes públicos não possam, mediante lei, adotar mecanismos de cobrança extrajudicial.

É indefensável, portanto, o argumento de que a disciplina legal da cobrança judicial da dívida ativa impede, em caráter permanente, a Administração Pública de instituir ou utilizar, sempre com observância do princípio da *legalidade*, modalidade extrajudicial para cobrar, com vistas à eficiência, seus créditos.

c) a questão da participação do devedor na formação da dívida.

Outro interessante, e insubsistente, argumento apresentado é que, em relação aos títulos cambiários, o protesto é medida legítima porque pressupõe a anuência do sujeito passivo em relação ao conteúdo do débito (por exemplo, ao emitir o cheque ou a nota promissória que posteriormente não foi quitada), o que não ocorre com a dívida ativa, cuja origem decorre do poder unilateral do Fisco em constituir o crédito.

A assertiva é artificiosa.

Em primeiro lugar, não vejo como sustentar que, na forma disciplinada pelo art. 1º da Lei 9.492/1997, somente a obrigação decorrente de ato ou contrato de natureza privada possa ser levada a protesto. Não é a concordância do sujeito passivo que autoriza o protesto (se fosse assim, o portador de um cheque não poderia levá-lo a protesto, caso verificasse que o devedor se recusa a pagá-lo sob o fundamento de que o crédito se encontra quitado por compensação), mas sim a sua participação, acrescida da previsão legal que confere esse direito subjetivo ao titular de um crédito oriundo de determinado tipo de obrigação.

Se a origem do vínculo obrigacional, em vez de contrato ou ato jurídico, for diretamente a lei (é o caso dos tributos) – em que a manifestação de vontade do sujeito passivo é irrelevante –, haveria, na verdade, até menos motivos para recusar o protesto (já que uma manifestação de vontade pode estar viciada, o que não sucede com a obrigação prevista em lei).

Em segundo lugar, é importante registrar que não se confunde o poder unilateral de o Fisco constituir o crédito tributário com a situação posterior da inscrição em dívida ativa. Esta última nunca é feita “de surpresa”, sem o conhecimento do sujeito passivo.

A inscrição em dívida ativa ou decorre de um lançamento de ofício, no qual são assegurados o contraditório e a ampla defesa (impugnação e recursos administrativos), ou de confissão de dívida pelo devedor.

Em qualquer uma dessas hipóteses, o sujeito passivo terá concorrido para a consolidação do crédito tributário. Neste ponto, devo acrescentar que, ao menos nas hipóteses (hoje majoritárias) em que a constituição do crédito tributário se dá mediante o denominado autolancamento (entrega de DCTF, GIA, etc., isto é, documentos de confissão de dívida), a atitude do contribuinte de apurar e confessar o montante do débito é equiparável, em tudo e por tudo, ao do emitente de cheque, nota promissória ou letra de câmbio. Como não admitir, nesse contexto, o respectivo protesto?

Haveria razoabilidade no questionamento do protesto se este fosse autorizado para o simples “auto de lançamento”, porque este sim pode ser feito unilateralmente (isto é, sem a participação prévia da parte devedora) pela autoridade administrativa.

Mas não é disso que tratam os autos, e sim da certidão de dívida ativa, que somente é extraída, conforme mencionado, depois de exaurida a instância administrativa (lançamento de ofício) ou de certificado que o contribuinte não pagou a dívida por ele mesmo confessada (DCTF, GIA, etc.).

d) conformidade do protesto da CDA com o “II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo”.

Foi publicado, no DOU de 26.5.2009, o “II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo”, instrumento voltado a fortalecer a proteção aos direitos humanos, a efetividade da prestação jurisdicional, o acesso universal à Justiça e também o aperfeiçoamento do Estado Democrático de Direito e das instituições do Sistema de Justiça.

Entre as medidas anunciadas, merece destaque a seguinte:

Anexo “Matérias Prioritárias”

2 - Agilidade e efetividade da prestação jurisdicional

(...)

2.11 - Revisão da legislação referente à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, com vistas à racionalização dos procedimentos em âmbito **judicial e administrativo**.

A interpretação da Lei 9.492/1997, portanto, não pode ser feita sem levar em conta esse importante vetor.

Nesse ponto, cabe trazer à consideração que o Conselho Nacional de Justiça analisou os Pedidos de Providência 2009.10.00.004178-4 e 2009.10.00.004537-6, nos quais se discutiu a legalidade de orientações firmadas, respectivamente, nas Corregedorias de Justiça dos Estados de Goiás e do Rio de Janeiro, versando sobre a possibilidade de protesto de sentenças judiciais relativas à obrigação alimentar e de CDA.

Transcrevo o seguinte excerto do voto condutor, apresentado pela Conselheira Morgana Richa:

(...) o cenário legislativo adquiriu novo contorno com a edição da Lei n. 9.492/97, que transformou o enfoque restritivo do modelo, com a atribuição de moderno conceito

JURISPRUDÊNCIA

ao protesto, definido, a partir de então, como “ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.” A concepção vigente estendeu a possibilidade do protesto aos títulos executivos judiciais e extrajudiciais, o que conduz à conclusão indubitável de abrangência dos documentos previstos na lei processual, mormente porque dotados dos atributos de liquidez, certeza e exigibilidade.

Em complemento, o inciso VII do artigo 585 do Código de Processo Civil registra que a Certidão de Dívida Ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios constitui título executivo extrajudicial.

Embora, conforme destacado, a doutrina e a jurisprudência dos tribunais não sejam pacíficas no que se refere ao tema, inexistente qualquer dispositivo legal ou regra que restrinja a possibilidade de protesto aos títulos cambiais ou proibitiva⁴é excepcionadora do registro dos créditos inscritos em dívida ativa em momento prévio à propositura da ação judicial de execução, desde que observe os requisitos previstos na legislação correlata.

A Corregedoria Geral da Justiça do Estado de São Paulo, em parecer normativo referente ao tema, assim argumentou: “Que o intérprete não se deixe obnubilar por considerações sobre as origens do protesto, que o vinculam ao direito cambiário. (...) falta base para pretender que dito instituto permaneça eternamente agrilhado ao berço, sem horizonte algum. Não será a primeira vez que uma figura jurídica originalmente concebida para vigor num universo mais apertado terá seu espectro expandido com vistas ao entendimento de outras situações compatíveis com sua natureza, por força de necessidades ditadas pelo desenvolvimento das relações jurídicas e pelo próprio interesse social.” (Parecer Normativo CGJ-SP 762005).

Walter Ceneviva, autor de obra que comenta a Lei dos Notários e dos Registradores, trata do tema: “O protesto sempre e só tem origem em instrumento escrito no qual a dívida seja expressa e cuja existência se comprove com seu exame extrínseco (...). O instrumento será título (referindo-se ao previsto nas leis comerciais ou processuais vigentes) ou outro documento, no qual a dívida não apenas esteja caracterizada, mas de cuja verificação resulte a clara informação de seu descumprimento. A tutela de interesses públicos e privados corresponde ao reconhecimento legal da eficácia do protesto, tanto no campo do direito privado como no do direito público, admitindo como credores e devedores os entes privados e os órgãos da Administração Pública direta e indireta, fundações e autarquias públicas. Reconhece, outrossim, que, embora o serviço seja cumprido em caráter privado, envolve o interesse da Administração (...).” (grifos acrescidos) (Ceneviva, Walter. Lei dos Notários e dos Registradores Comentada. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. pg. 92).

A possibilidade que se traz à tona não guarda qualquer correlação com o interesse de comprovação da inadimplência, tendo em vista que, nos termos supra mencionados, os créditos referidos são dotados de presunção de certeza e liquidez. O que se pretende *in casu* é o resultado decorrente do efeito indireto do protesto, que se traduz meio capaz de coibir o descumprimento da obrigação, ou seja, forma eficiente de compelir o devedor ao pagamento da dívida.

Nesta linha manifesta-se Eduardo Fortunato Bim em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário: “De fato, o protesto extrajudicial não serve somente para comprovar a inadimplência ou descumprimento da obrigação; sua utilidade também é de estimular o devedor a saldar a dívida (...)” (Bim, Eduardo Fortunato. A juridicidade do Protesto Extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa. Revista Dialética de Direito Tributário. 2008).

Por fim, forçoso registrar que o Judiciário e a sociedade suplicam hoje por alternativas que registrem a possibilidade de redução da judicialização das demandas, por meios não convencionais. Impedir o protesto da Certidão de Dívida Ativa é de todo desarrazoado quando se verifica a estrutura atual do Poder e o crescente número de questões judicializadas. É preciso evoluir para encontrar novas saídas à redução da conflituosidade perante os órgãos judiciários, raciocínio desenvolvido por Sílvio de Salvo Venosa: “De há muito o sentido social e jurídico do protesto, mormente aquele denominado facultativo, deixou de ter o sentido unicamente histórico para o qual foi criado. Sabemos nós, juristas ou não, que o protesto funciona como fator psicológico para que a obrigação seja cumprida. Desse modo, a estratégia do protesto se insere no iter do credor para receber seu crédito, independentemente do sentido original consuetudinário do instituto. Trata-se, no mais das vezes, de mais uma tentativa extrajudicial em prol do recebimento do crédito. (...) Não pode, porém, o cultor do direito e o magistrado ignorar a realidade social. Esse aspecto não passa despercebido na atualidade. Para o magistrado Ermínio Amarildo Darold (2001:17) o protesto ‘guarda, também, a relevante função de constringer legalmente o devedor do pagamento (...), evitando, assim, que todo e qualquer inadimplemento vislumbre na ação judicial a única providência formal possível.’ (Venosa, Sílvio de Salvo. Direito Civil: Contratos em Espécie. 5ª ed, 2005, p. 496).

A autorização para o protesto nos casos em tela atende não somente ao interesse da Fazenda Pública, mas também ao interesse coletivo, considerando que é instrumento apto a inibir a inadimplência do devedor, além de contribuir para a redução do número de execuções fiscais ajuizadas, com vistas à melhoria da prestação jurisdicional e à preservação da garantia constitucional do acesso à Justiça.

Outrossim, constatado o interesse público do protesto e o fato de que o instrumento é condição menos gravosa ao credor, posição esta corroborada pelos doutrinadores favoráveis à medida. O protesto possibilita ao devedor a quitação ou o parcelamento da dívida, as custas são certamente inferiores às judiciais, bem assim não há penhora de bens tal como ocorre nas execuções fiscais.

Diante do exposto, conheço da medida apresentada para reconhecer a legalidade da norma expedida pela Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro.

A análise, em conclusão, ficou assim ementada:

CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. PROTESTO EXTRAJUDICIAL. CORREGEDORIA GERAL DA JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. LEGALIDADE DO ATO EXPEDIDO.

Inexiste qualquer dispositivo legal ou regra que vede ou desautorize o protesto dos créditos inscritos em dívida ativa em momento prévio à propositura da ação judicial de execução,

JURISPRUDÊNCIA

desde que observados os requisitos previstos na legislação correlata. Reconhecimento da legalidade do ato normativo expedido pela Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro.

A mesma linha argumentativa foi adotada em relação ao protesto de sentenças judiciais condenatórias ao pagamento de obrigação alimentar.

6. Considerações finais

Os poderes constituídos estão implementando estudos e medidas destinadas a racionalizar o acesso ao Judiciário, incentivando o recurso às atividades de composição extrajudicial entre as partes litigantes. Nesse sentido, o legislador instituiu outras modalidades que visam conferir solução extrajudicial, ou simples medidas de ampliação de meios, para a arrecadação dos créditos públicos, tais como transferência de sigilo bancário (LC 105/2011), arrolamento de bens e parcelamento da Dívida Ativa (Lei 10522/2002 e Lei 11.941/2009);

Os princípios do *contraditório* e do *devido processo legal* são garantidos, pois subsistirá o controle judicial quanto à higidez do protesto da CDA.

O reconhecimento da legalidade de tal medida combate a inversão de valores: o crédito fiscal recupera, ao menos, igualdade de condições com as medidas de cobrança postas à disposição do credor privado.

Finalmente, a interpretação contextualizada da Lei 9.492/1997 representa medida que corrobora a tendência moderna de intersecção dos regimes jurídicos próprios do Direito Público e Privado. Como se sabe, a todo instante vem crescendo a publicização do Direito Privado (iniciada, exemplificativamente, com a limitação do direito de propriedade, outrora valor absoluto, ao cumprimento de sua função social) e, por outro lado, a privatização do Direito Público (por exemplo, com a incorporação – naturalmente adaptada às peculiaridades existentes – de conceitos e institutos jurídicos e extrajurídicos aplicados tradicionalmente apenas aos sujeitos de Direito Privado, como, e.g., a utilização de sistemas de gerenciamento e controle de eficiência na prestação de serviços).

Não vemos, portanto, sombra de inconstitucionalidade ou de ilegalidade na realização do protesto da CDA.

Não bastasse isso, é importante destacar que a Lei 12.767/2012 – em nossa intelecção, meramente interpretativa – acrescentou o parágrafo único ao art. 1º da Lei 9.492/1997, para de modo expreso prescrever que a CDA pode ser levada a protesto:

Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas.

Com essas considerações, dou provimento ao Recurso Especial. Determino a inversão dos encargos de sucumbência.
É como **voto**.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 20090042064-8

REsp 1.126.515/PR

**PROCESSO
ELETRÔNICO**

Números Origem: 124404 3864662 386469 3864692
3864693 386469302

PAUTA: 1911/2013

JULGADO: 1911/2013

Relator

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. ELIZETA MARIA DE PAIVA RAMOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MUNICIPIO DE LONDRINA
PROCURADOR : JOAO LUIZ MARTINS ESTEVES E OUTRO(S)
RECORRIDO : PROTENGE ENGENHARIA DE PROJETOS E OBRAS
LTDA
ADVOGADO : JOAO TAVARES DE LIMA FILHO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Dívida Ativa

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Após o voto do Sr. Ministro-Relator, dando provimento ao recurso, pediu vista dos autos, antecipadamente, a Sra. Ministra Eliana Calmon.”

Aguardam os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Humberto Martins.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.126.515 - PR (20090042064-8)

VOTO-VISTA

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON: Discute-se na presente demanda se as certidões de dívida ativa - CDA - estão ou não incluídas entre os títulos sujeitos a protesto. Após o voto do Relator, Min. Herman Benjamin, dando provimento ao recurso especial, pedi vista dos autos.

JURISPRUDÊNCIA

Em julgados anteriores sobre o tema, seguindo a jurisprudência prevalente à época, havia me manifestado no sentido de que “*a certidão de dívida ativa, além da presunção de certeza e liquidez, é também ato que torna público o conteúdo do título, não havendo interesse de ser protestado, medida cujo efeito é a só publicidade*” (REsp 1.093.601/RJ, DJe 15/12/2008).

Relacionado o precedente, contudo, à ocorrência de dano moral em decorrência do protesto de CDA, entendi que, embora não fosse o protesto necessário, também não seria nocivo, dado o caráter público da informação nele contida, concluindo na ocasião pela inexistência do alegado dano.

Em uma análise mais criteriosa, percebo que o protesto da CDA, além de não causar dano ao devedor e não ser obstado pelo ordenamento jurídico, pode trazer resultados positivos de diversas ordens, como bem ponderou o Relator em seu judicioso voto.

Assiste-lhe razão ao afirmar que a Lei 9.492/97 trouxe nova disciplina ao instituto dentro de um novo contexto das relações sociais, rompendo com a antiga tradição de vincular o protesto aos títulos de natureza cambial, tanto é assim que atualmente se admite o protesto de títulos executivos judiciais.

Como principal ponto positivo, traz como alternativa o cumprimento da obrigação definida no título sem a intervenção do Poder Judiciário, daí porque tratou o legislador de incluir entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas (art. 1º, parágrafo único, da Lei n.º 9.492/97, incluído pela Lei n.º 12.767/2012), assim o fazendo de maneira interpretativa, como bem ressaltou o Relator.

Com estas breves considerações, acompanho o voto proposto pelo Relator, para dar provimento ao recurso especial.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 20090042064-8

**PROCESSO REsp 1.126.515/PR
ELETRÔNICO**

Números Origem: 124404	3864662	386469	3864692
3864693	386469302		

PAUTA: 19/11/2013

JULGADO: 03/12/2013

Relator

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA SÍLVIA DE MEIRA LUEDEMANN**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

JURISPRUDÊNCIA

APELAÇÃO CÍVEL Nº 5024103-33.2012.404.7108/RS

RELATOR : OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA
APELANTE : H. KUNTZLER & CIA. LTDA.
ADVOGADO : MARCIANO BUFFON
APELADO : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
MPF : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

RELATÓRIO

Cuida-se de apelação cível interposta por H. Kuntzler & Cia. Ltda. de sentença denegatória de segurança, proferida em ação mandamental impetrada para que a autoridade dita coatora se abstinhasse de exigir a inclusão no lucro líquido dos valores decorrentes das variações negativas (prejuízos) decorrentes das operações com *hedge* operacional para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, permitindo a dedução dos referidos valores como despesa operacional.

A impetrante repisa os argumentos expendidos na inicial, requerendo seja declarado o direito à não incidência de IRPJ e CSLL sobre as perdas nas operações de *hedge* na modalidade NDF, por não se revestirem com caráter de acréscimo patrimonial e/ou lucro, segundo alega. Conforme relatado na sentença, *afirmou que é tributada pelo lucro real e que como forma de se proteger das oscilações do câmbio, realiza as chamadas operações de hedge na sistemática conhecida como NDF (Non-Deliverable Forward - Sem entrega física). Alegou que tal operação, efetivada entre a impetrante e um estabelecimento bancário, consiste no ajuste de uma compra, e de uma posterior venda de um direito e de uma obrigação futura vinculada a taxa cambial. Referiu que ao celebrar um contrato de exportação os custos de fabricação e o preço de venda são calculados levando-se em consideração a taxa de câmbio da data da negociação, e que, tendo em vista que, entre a data do pedido e a data do ingresso do numerário correspondente às mercadorias exportadas, transcorre um lapso significativo de tempo, os exportadores pactuam com uma instituição financeira que: a) se a taxa cambial ficar aquém da fixada, fica garantido o recebimento dos valores em reais levando-se em consideração o que foi ajustado - neste caso a contratante obtém um ganho; b) se a oscilação implicar valorização do dólar frente ao real o exportador obriga-se a pagar ao banco a diferença entre as taxas - neste caso suporta uma perda. Aseverou que, em face da previsão contida no artigo 249 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), na sistemática de apuração do lucro real, são adicionados ao lucro do período as perdas suportadas nas operações realizadas nessa modalidade. Ou seja, na hipótese de a operação resultar em prejuízo, o valor correspondente à perda não pode ser considerado como uma despesa dedutível na apuração do tributo. Ao contrário, se resultar um ganho, será automaticamente tributada. Sustentou que se trata de proteger a rentabilidade das exportações e não de operação de cunho especulativo. Salientou que no ano de 2012 houve uma substancial desvalorização da moeda nacional frente ao dólar, motivo pelo qual a impetrante suportou significativas perdas nos contratos NDF. Aduziu que a autoridade impetrada exige que os valores das perdas sejam adicionados no LALUR, anulando com isso os efeitos - para fins fiscais - da perda suportada. Argumentou que o tratamento conferido pelo Regulamento do Imposto de Renda consiste grave afronta ao disposto no artigo 153 da Constituição Brasileira, bem como ao disposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional - CTN.*

Com contrarrazões.

O MPF, nesta instância, manifestou-se pelo provimento da apelação.

É o relatório.

VOTO

A magistrada sentenciante assim motivou a decisão apelada:

Os contratos de hedge servem para a empresa exportadora se resguardar de eventual desvalorização da moeda estrangeira. Assim, havendo efetiva desvalorização, haverá pagamento pela instituição bancária da diferença de câmbio ajustada. Sobre esse valor recebido pela empresa, há incidência de imposto de renda.

Todavia, a impetrante alega desproporcionalidade na medida em que, se houver valorização da moeda estrangeira, o valor pago pela empresa ao banco não é considerado pela Receita Federal como despesa dedutível. Assim, o valor deve ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, procedimento contra o qual se insurge no presente mandado de segurança.

A empresa impetrante é tributada pelo lucro real, razão pela qual ao apurar o lucro deve incluir as não dedutíveis, conforme Regulamento do Imposto de Renda - RIR (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999):

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6.º, § 2.º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 43, § 1.º, alíneas f, g e i);

II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3.º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei n.º 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4.º);

III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;

IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 76, § 3.º);

V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea 'a' do inciso II do art. 622 (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV);

VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 13, inciso V);

JURISPRUDÊNCIA

VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);

VIII - as despesas com brindes (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);

IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei n.º 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1.º, caput e parágrafo único);

X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 76, § 4.º);

XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8.º da Lei n.º 9.718, de 1998 (Lei n.º 9.718, de 1998, art. 8.º, § 4.º).

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6.º, § 3.º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei n.º 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5.º);

b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei n.º 2.288, de 1986, art. 5.º, e Decreto-Lei n.º 2.383, de 1987, art. 1.º);

c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8.º do Decreto-Lei n.º 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei n.º 7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7.º e 8.º, e Medida Provisória n.º 1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4.º);

d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte 'B' do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 100);

e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 76, § 5.º).

Ainda, o art. 299 do RIR estabelece que as despesas operacionais, que podem ser deduzidas, são aquelas necessárias à atividade da empresa.

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1.º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1.º).

§ 2.º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 2.º).

§ 3.º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Com efeito, a operação de hedge embora vise a garantir a sobrevivência da empresa a crises decorrentes da desvalorização da moeda estrangeira não é necessária à manutenção da atividade da impetrante, razão pela qual não pode ser deduzida da apuração do lucro real, que serve de base à apuração do IRPJ e da CSLL.

O fato gerador do Imposto de Renda é assim definido no art. 43 do CTN:

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

*I - da renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

Quanto à CSLL, o seu fato gerador é o lucro auferido pelo contribuinte dentro do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano; e a sua base de cálculo é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (art. 2.º, Lei 7.689/88).

No caso em tela, verifica-se que a apelante não possui direito líquido e certo a ser tutelado, impondo-se a denegação da segurança.

Sobre o tema estatui o artigo 77, da Lei n.º 8.981/95:

Art. 77. O regime de tributação previsto neste Capítulo não se aplica aos rendimentos ou ganhos líquidos: (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)

V - em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadoria e de futuros ou no mercado de balcão.

§ 1.º Para efeito do disposto no inciso V, consideram-se de cobertura (hedge) as operações destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado:

- a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica;*
- b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.*

§ 2.º O Poder Executivo poderá definir requisitos adicionais para a caracterização das operações de que trata o parágrafo anterior, bem como estabelecer procedimentos para registro e apuração dos ajustes diários incorridos nessas operações.

§ 3.º Os rendimentos e ganhos líquidos de que trata este artigo deverão compor a base de cálculo prevista nos arts. 28 ou 29 e o lucro real.

No entanto, em 19.01.99, foi editada a Lei n.º 9.779, que alterou a legislação do Imposto sobre a Renda relativa à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos

JURISPRUDÊNCIA

rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, passando a prever a incidência do imposto de renda no caso das operações de *hedge*. O art. 5º da Lei nº 9.779/99, por sua vez, assim dispõe:

Art. 5º Os rendimentos auferidos em qualquer aplicação ou operação financeira de renda fixa ou de renda variável sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, mesmo no caso das operações de cobertura (hedge), realizadas por meio de operações de swap e outras, nos mercados de derivativos.

Na linha de orientação adotada pela togada singular, cujos fundamentos acolho como razões de decidir, colaciono os seguintes precedentes desta Corte:

TRIBUTÁRIO. IRRE. OPERAÇÕES DE HEDGE. ARTIGO 5º DA LEI 9.779/99.

1. O art. 5º da Lei n. 9.779/90 estabelece que os rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa, mesmo as firmadas com cobertura *hedge* realizadas por meio de *swap*, são sujeitas à incidência de imposto de renda.

2. Conforme já considerado na jurisprudência, até a edição da MP 1.788/98, por força do art. 77 da Lei 8.981/95, os ganhos obtidos nos contratos com finalidade de *hedge* estavam dispensados apenas da retenção do imposto de renda na fonte, a que sujeitas as demais aplicações financeiras, devendo compor a base de cálculo do lucro do exercício, sobre a qual, então, incidiria o tributo. Com o advento, em 29.12.1998, da MP 1.788 (convertida na Lei 9.779, de 26.05.1999), porém, suprimiu-se o tratamento excepcional conferido pela Lei 8.981/95 às transações para fins de *hedge*, submetendo-se as quantias nelas auferidas à retenção na fonte - assegurado sempre o direito ao reconhecimento de eventuais perdas incorridas no final do exercício, via dedução do lucro. Posteriormente, em 26/03/1999, foi editado o Decreto 3.000/99, regulamentando o imposto de renda e em especial, o art 772, regulamentou as deduções das perdas apuradas nas operações de *hedge*. Ou seja, não há qualquer ilegalidade do decreto na supressão do tratamento excepcional antes concedido às transações para fins de *hedge*.

3. Precedentes do e. STJ e desta Turma.

(AC nº 5000368-30.2010.404.7111/RS, 2ª Turma, rel. Juíza Federal Vânia Hack de Almeida, j. 05.4.2011)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA. OPERAÇÕES DE SWAP PARA FINS DE HEDGE. INCIDÊNCIA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. LEI N. 9.779.

1. Os ganhos obtidos com os contratos de *swap* para fins de *hedge* sujeitam-se à incidência do imposto de renda, pois caracterizam acréscimo patrimonial, enquadrando-se o resultado positivo obtido pelo investidor nessas operações no conceito de produto do capital, na forma do art. 43, I, do CTN.

2. Essa natureza não é alterada pelos fins securitários a que o investimento se destina, sendo que essas operações sempre estiveram sujeitas ao imposto de renda, inicialmente sendo tributados na declaração de ajuste apresentada ao final do período de apuração (Lei nº 8.981/95, art. 77, V) e posteriormente com retenção na fonte (Lei nº 9.779/99, art. 5º).

3. Apelação e remessa oficial providas.

(AMS nº 2000.04.01.108723-7/PR, 1ª Turma, rel. Juiz Federal Marcos Roberto Araújo dos Santos, DE 13.02.2008)

Ante o exposto, voto por negar provimento à apelação.

Revista de Direito Tributário da APET

Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona
Relator

EXTRATO DE ATA DA SESSÃO DE 05/08/2013
APELAÇÃO CÍVEL Nº 5024103-33.2012.404.7108/RS
ORIGEM: RS 50241033320124047108

RELATOR	:	Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA
PRESIDENTE	:	OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA
PROCURADOR	:	Dr(a)LUIZ CARLOS WEBER
SUSTENTAÇÃO ORAL	:	DR. Marciano Buffon (APTE)
APELANTE	:	H. KUNTZLER & CIA. LTDA.
ADVOGADO	:	MARCIANO BUFFON
APELADO	:	UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
MPF	:	MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Certifico que este processo foi incluído na Pauta do dia 05/08/2013, na seqüência 104, disponibilizada no DE de 24/07/2013, da qual foi intimado(a) UNIÃO - FAZENDA NACIONAL, o MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, a DEFENSORIA PÚBLICA e as demais PROCURADORIAS FEDERAIS.

Certifico que o(a) 2ª TURMA, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

APÓS A LEITURA DO RELATÓRIO E DA SUSTENTAÇÃO ORAL, FOI SUSPENSO O JULGAMENTO POR INDICAÇÃO DO RELATOR.

RELATOR ACÓRDÃO	:	Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA
VOTANTE(S)	:	Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA
	:	Juiz Federal LUIZ CARLOS CERVI
	:	Des. Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH
AUSENTE(S)	:	Des. Federal RÔMULO PIZZOLATTI

MARIA CECÍLIA DRESCH DA SILVEIRA
Diretora de Secretaria

EXTRATO DE ATA DA SESSÃO DE 17/12/2013
APELAÇÃO CÍVEL Nº 5024103-33.2012.404.7108/RS
ORIGEM: RS 50241033320124047108

RELATOR	:	Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA
PRESIDENTE	:	Rômulo Pizzolatti
PROCURADOR	:	Dr. LAFAYETE JOSUÉ PETTER
APELANTE	:	H. KUNTZLER & CIA. LTDA.
ADVOGADO	:	MARCIANO BUFFON
APELADO	:	UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
MPF	:	MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Certifico que este processo foi incluído na Pauta do dia 17/12/2013, na seqüência 164, disponibilizada no DE de 05/12/2013, da qual foi intimado(a) UNIÃO - FAZENDA NACIONAL, o MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, a DEFENSORIA PÚBLICA e as demais PROCURADORIAS FEDERAIS.

JURISPRUDÊNCIA

Certifico que o(a) 2ª TURMA, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A TURMA, POR UNANIMIDADE, DECIDIU NEGAR PROVIMENTO À APELAÇÃO.

RELATOR ACÓRDÃO : Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA
VOTANTE(S) : Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA.
: Des. Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MUNCH
: Des. Federal RÔMULO PIZZOLATTI

MARIA CECÍLIA DRESCH DA SILVEIRA

Diretora de Secretaria

(Ementa disponibilizada no DE de 18.12.2013).

SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO E VENDA DE TÍTULO DE CAPITALIZAÇÃO NA VIGÊNCIA DA LC N. 5687. AUSÊNCIA DE ADEQUAÇÃO FÁTICA AO PRECEITO NORMATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.424.278 - RJ (20120079782-0)

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE : LIDERANÇA CAPITALIZAÇÃO SA
ADVOGADOS : LUIZ FERNANDO PINTO PALHARES E OUTRO(S)
ROBERTO FERREIRA ROSAS E OUTRO(S)
RECORRIDO : MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO
PROCURADOR : HERALDO MOTTA PACCA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – ISS – SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO E VENDA DE TÍTULO DE CAPITALIZAÇÃO NA VIGÊNCIA DA LC N. 5687 – TELESENA – PRODUTO NÃO IDÊNTICO A JOGOS DE LOTERIA – AUSÊNCIA DE ADEQUAÇÃO FÁTICA AO PRECEITO NORMATIVO – IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

1. A jurisprudência pacificada nas turmas que compõem a Primeira Seção é no sentido de que, para fins de incidência do ISS, o serviço deverá ser idêntico ao expressamente previsto na Lista anexa à lei de vigência.

2. O título de capitalização “telesena” não possui identidade com o jogo de loteria. Nos bilhetes de loteria, após a realização da aposta, caso o apostador não seja contemplado pelo sorteio realizado, perde todo o valor apostado; nos títulos de capitalização o valor aplicado, caso o adquirente não seja contemplado no sorteio, é sempre a ele restituído, acrescido de juros e correção monetária.

3. Inexistência, à época dos fatos (março/1998 a dezembro/2001), de previsão legal do serviço de distribuição e venda de títulos de capitalização como hipótese de incidência do ISS. Tipicidade disciplinada pela LC n. 5687, só revogada em 2003 pela LC n. 116. Nulidade do lançamento do crédito tributário. Precedente (REsp 1323669RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/11/2013, REPDJe 27/11/2013, DJe 20/11/2013).

4. Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça “A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Humberto Martins, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques (Presidente) votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Dr(a). LUIZ FERNANDO PINTO PALHARES, pela parte RECORRENTE: LIDERANÇA CAPITALIZAÇÃO SA

Brasília-DF, 17 de dezembro de 2013(Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON
Relatora

RECURSO ESPECIAL Nº 1.424.278 - RJ (20120079782-0)

RELATORA	:	MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE	:	LIDERANÇA CAPITALIZAÇÃO SA
ADVOGADOS	:	LUIZ FERNANDO PINTO PALHARES E OUTRO(S) ROBERTO FERREIRA ROSAS E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO
PROCURADOR	:	HERALDO MOTTA PACCA E OUTRO(S)

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON: – Trata-se de recurso especial interposto com fundamento nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, assim ementado:

Mandado de Segurança. Sociedade empresária que impetrou ação constitucional alvejando ato do Diretor da Divisão de Cobrança do ISS o Taxas do Município do Rio de Janeiro, pretendendo a cassação da cobrança relativa ao débito de ISS oriundo do auto de infração nº 100.252, de 19 de fevereiro de 2002. Sentença de improcedência. Atividade de distribuição e venda da “Telesena”. Incidência ou não, de ISSQN. Títulos comercializados legitimamente denominados como títulos de capitalização. Distribuição e venda dos referidos títulos com sorteios de valores elevados que ultrapassam a noção de simples título de capitalização, traduzindo atividade sujeita à incidência do ISS. Evidenciada a capitalização inexpressiva, se comparada à captação de recursos, obtida com a aquisição das cartelas. Atividade com previsão no item 61 da Lista Anexa do Decreto-Lei 40668 e item 19.01 da lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, sujeitando-se ao recolhimento do ISSQN. Consumidores que, ao adquirirem a “Telesena”, estão jogando com a sorte, na esperança de auferir prêmios instantâneos ou por sorteio, não se traduzindo em interesse apenas de poupar ou vir a receber apenas a metade do ínfimo valor investido, ainda que corrigido, valendo mencionar que o valor a ser devolvido é inferior a 3.00, após um ano de espera. Fato gerador caracterizado. Ausência de recolhimento do tributo, bem como de retenção na qualidade de responsável. Auto de Infração revestido de legalidade, não configurando lesão a direito líquido e certo, como pretendido pela empresa recorrente, desprovimento do recurso, devendo ser mantida na íntegra, a douta sentença recorrida. (fls. 437/438, e-STJ)

JURISPRUDÊNCIA

Os embargos de declaração de fls. 455/464 e 480/485, e-STJ, foram rejeitados, nos termos das decisões de fls. 467/477 e 487/492, e-STJ, respectivamente.

Alega a recorrente, no especial, além da existência de dissídio jurisprudencial, contrariedade aos Decretos-Leis n. 204/67 e 261/67; à LC n. 5687; aos arts. 535, II, do CPC; e 18 da Lei n. 4.717/65.

Defende, em síntese, que:

- a)** o Tribunal de origem, não obstante a interposição de embargos de declaração, omitiu-se quanto à tese levantada pela recorrente, qual seja, a ausência de indicação, no acórdão hostilizado, do fato gerador do tributo entre aqueles previstos no item 61 da lista anexa à LC Federal n. 5687;
- b)** a oferta de título de capitalização, no período objeto de análise nos autos, não se encontra previsto na legislação de regência como fato gerador do ISS; e que assim não entendendo, o acórdão impugnado afrontou ao princípio da legalidade;
- c)** para a incidência do ISS, requer-se uma atividade de ‘prestação de serviço’, o que não seria o caso dos autos, uma vez que a atividade ora tributada é exercida em favor do próprio prestador;
- d)** no item 61 da lista anexa à LC Federal n. 5687, reproduzida no inc. LXI da Lista anexa à Lei Municipal n. 1.194/87, não há menção à distribuição e venda de títulos de capitalização como hipótese de incidência do ISS;
- e)** as instâncias ordinárias assinalaram textualmente que o fato gerador do tributo era a conceituação da Telesena como Loteria, assim definida no art. 41, ‘e’, do DL n. 6.259/44; mas ao assim fazerem, desconsideraram o fato de o mencionado artigo ter sido revogado pelos DLs 204 e 261/67, situação reconhecida pelo STJ nos autos do REsp 851.090
- f)** o Tribunal de origem confundiu nitidamente o fato gerador do tributo ao definir a atividade como fator essencial para a sujeição de alguém ao ISS, e não a prestação de serviço; e, em conseqüência, afastou-se dos lindes do contraditório, *“todo ele formado pela afirmação do Município de que a Telesena era uma loteria e pela negativa da Recorrente que lhe atribuía a natureza de título de capitalização”*;
- g)** não obstante a interposição de embargos de declaração, o acórdão hostilizado permaneceu omissos quanto à indicação do fato gerador;
- h)** o sorteio é mero acessório dos títulos de capitalização e o direito de resgate do valor líquido, atualizado e acrescido de juros, é sempre assegurado independentemente de qualquer evento futuro e incerto, pois *“na loteria, no jogo e na aposta o contratante ganha o prêmio prometido ou perde a totalidade do que investe; na capitalização a restituição da parcela prevista no contrato é sempre assegurada ao investidor, nos limites dos Planos aprovados pela autoridade competente, a SUSEP”*, diferindo, ainda, *“quanto a seus efeitos, pois as dívidas de jogo ou de aposta não obrigam a pagamento (artigo 814, Código Civil), diferentemente do que ocorre quanto à restituição da quantia a ser capitalizada”*;
- i)** *“a prestação de serviço a terceiros, requisito indispensável à legitimação da cobrança do ISS e que não foi apreciada pelo acórdão recorrido, embora a tanto instada pelos embargos de declaração oferecidos, não se encontra presente no caso dos autos, como é incontroverso”*;
- j)** não obstante a interposição de embargos de declaração, as instâncias ordinárias não apreciaram a alegação de que *“o ato de “colocar” um título no mercado não configura uma prestação de serviço, muito menos a terceiros”*; e, se não há prestação de serviço a terceiros, *“como desenganadamente não há, segue-se necessariamente que não há obrigação de fazer da Liderança com relação ao adquirente do título, o investidor”*;

k) a lei nem a lista de serviços anexos à LC n. 56/87 não fazem previsão, no período ora tributado, de incidência do ISS sobre os títulos de capitalização ao lado dos bilhetes de loteria, “sendo vedado o emprego da analogia para exigir tributo não previsto em lei”, bem como o uso da “interpretação extensiva ou emprego da analogia”;

l) “A SUSEP autorizou a comercialização do título de capitalização denominado Telesena nos valores, prazos e condições que entendeu compreendidos” no art. 1º, parágrafo único, do Decreto-Lei n. 261, de 28/02/1967, que disciplinava, à época dos fatos, as operações de todas as sociedades de capitulação;

m) “os prêmios distribuídos pela Recorrente não excedem a 5% de seu patrimônio líquido, não tendo a autorização sido viciada por desvio de finalidade, como soberanamente proclamado pelo STJ no julgamento do REsp 851090”;

n) o recorrido, “ao pretender tributar a Telesena como se fora uma loteria, com invocação a uma norma legal já revogada (DL 6259/44), afrontara a repartição de competências estabelecida pela Constituição”, pois investiu contra o mérito do ato administrativo da SUSEP que reconheceu a Telesena como título de capitalização;

o) o art. 41, “e”, do Decreto-Lei n. 6.259/44, utilizado como parâmetro pelas instâncias ordinárias, não se aplica aos casos dos autos, uma vez que foi revogado pelo Decreto-Lei n. 20467, conforme reconhecido pelo STJ nos autos do REsp 851090, em que se questionava a lisura do ato administrativo da SUSEP que conferiu à Telesena a natureza de título de capitalização; e

p) o acórdão recorrido diverge do entendimento firmado pelo Tribunal de Justiça de São Paulo na Apelação Cível 136825-50-00, originária de uma ação popular contra a ora Recorrente em que se questionava a ausência de incidência do ISS sobre a Telesena entre os anos de 1995 e 1997.

Pede a anulação do acórdão por ofensa ao art. 535 do CPC, ou, alternativamente, o provimento do recurso especial.

Contrarrazões (fls. 792812, e-STJ).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.424.278 - RJ (20120079782-0)

RELATORA	:	MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE	:	LIDERANÇA CAPITALIZAÇÃO SA
ADVOGADOS	:	LUIZ FERNANDO PINTO PÁLHARES E OUTRO(S) ROBERTO FERREIRA ROSAS E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO
PROCURADOR	:	HERALDO MOTTA PACCA E OUTRO(S)

VOTO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relator): – Na origem, a recorrente ajuizou ação de Mandado de Segurança contra o ato imputado ao Diretor da Divisão de Cobrança do ISS e Taxas do Município do Rio de Janeiro, objetivando a **anulação de lançamento fiscal** decorrente da incidência de ISS sobre a comercialização do título de capitalização “Telesena” no período de março de 1998 a dezembro de 2001, aos **principais fundamentos** de que **i) o título de capitalização ‘Telesena’ foi devidamente aprovado pela ‘SUSEP’ e não corresponde a loteria, uma vez que os sorteios exercem exclusivo papel acessório, de atrativo de vendas, não correspondendo ao fim precipuo do plano; ii) inexistia, à época**

JURISPRUDÊNCIA

*dos fatos, previsão legal para incidência de ISS sobre os serviços de distribuição de títulos de capitalização, o que veio acontecer apenas com a edição da LC n. 116/2003; **iii**) a autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento do crédito tributário, não indicou claramente sobre qual dos fatos previstos na legislação do ISS incidiu este tributo; e, por fim **iv**) a base de cálculo foi definida incorretamente.*

O Juízo de primeiro grau julgou improcedentes os pedidos, nos termos da sentença de fls. 318/323, e-STJ:

Inicialmente, há que se delimitar a lide. A impetrante pugna pelo reconhecimento de ilegalidade de cobrança relativa a ISS, que diz respeito ao Processo Administrativo de nº 04354.021/2002, oriundo do Auto de Infração de nº 100.252 de 19 de fevereiro de 2002, sendo certo que este possui dois itens, um referente ao não recolhimento do ISS devido pelas operações concernentes a serviços de distribuição e venda de cartões de apostas e sorteios denominados “TELESENA” e o outro, não ter sido realizada a retenção do ISS incidente sobre comissões pagas a estabelecimentos revendedores autorizados, situados no Município do Rio de Janeiro, pertinentes a serviços de agenciamento. Assim, prossigo.

Razão não assiste à impetrante.

Quanto ao primeiro, denota-se que, não só na forma, as atividades prestadas pela impetrante e que deram ensejo à imposição do ISS, sugerem o comércio de planos de capitalização. Isto porque, em verdade, conteúdo a revelar distribuição e venda de cartões de apostas e sorteios. É o que se depreende da carteira denominada “Telesena”, na qual, os sorteios e a distribuição dos prêmios anunciados, em vez de atuarem apenas como um mero acessório da capitalização, são, na realidade, o atrativo maior da empresa. Veja-se, ademais, que a capitalização resulta inexpressiva, obrigação de devolver, ao final de doze meses, cinquenta por cento do valor pago, com o acréscimo de juros e correção monetária. Contrariamente, o prêmio no sorteio, varia de vinte até cem mil vezes o valor do título. Nesse sentido, o assentado com proficiência pelo Município às fls. 172: (...) Com efeito, dispõe a lei que os sorteios efetuados pelas sociedades de capitalização não serão consideradas loterias com a condição *sine qua non* de serem realizados exclusivamente para amortização do capital garantido. Adotando-se o raciocínio a contrario *sensu*, perfeitamente cabível na espécie, caso a sociedade de capitalização efetue sorteios que não sejam destinados exclusivamente para amortização do capital garantido, esta atividade será, sem sombra de dúvida, enquadrada como verdadeira loteria. Ora, no caso do título denominado “Telesena” resta bastante claro que os sorteios realizados não tinham como escopo amortizar o capital garantido. Com as primeiras premissas, prossigo.

O resgate, considerando-se os termos da proposta de capitalização encetada e bem como a expressividade da premiação oferecida, acaba por ocupar espaço secundário, sendo, sem nenhuma sombra de dúvida, a possibilidade do adquirente da carteira vir a ser sorteado, o que prepondera para a aquisição desta. Ao monos é o que depreende em um julgamento pelo senso comum. Com mais estas, prossigo.

Não prosperam os argumentos da impetrante para excluí-la da relação tributária em foco. A distribuição ou o ato de distribuir tem o sentido de colocação no mercado. Colocação

dos cartões ou cartelas emitidas. É atividade que integra a sua empresa, como pessoa incumbida da emissão dos próprios títulos. No mais, intermediação para a venda dos títulos que habilitavam os consumidores a concorrerem aos prêmios através de sorteios que regra e patrocina. A atividade tributada não é o sorteio enquanto evento. O item de serviço é a distribuição. Distribuição, colocação no mercado para venda através de pessoas jurídicas contratadas. Nenhuma ilegalidade a macular o lançamento como feito quanto ao item 1 do Auto de Infração em tola. Atividade de distribuição de cartões de aposta e sorteio. Distribuição para venda através de pessoas contratadas. Atividade de serviço que se encontra tipificada no item 61, da antiga Lista de Serviços introduzida pela Lei Complementar nº 5687. Com mais esta proposição, siga em frente.

O segundo item do AI cogitado diz com falta de retenção do ISS. Como se vê do apenso, processo do nº 2003.001.00105-4, mais especificamente da sentença que julgou improcedente o pedido, fora firmado um contrato de prestação de serviços entre a ora impetrante e à ANO para a entrega de títulos de série aos interessados, mediante recebimento do valor expresso no título, eufemismo para venda. E, que, por este serviço, a impetrante pagaria comissão à ANO. E, quanto a isto, vale transcrever o lá exposto na fundamentação: Na seqüência, ao ser indagado se, na hipótese de ter ocorrido pagamento, a empresa emitente efetuou a retenção do ISS correspondente, obrigatória por lei, para posterior recolhimento ao erário municipal?, o perito não respondeu ao que efetivamente fora perguntado (fls 471 - resposta ao décimo-primeiro quesito do réu). Ocorre que, quando da réplica, assim registrou a autora às fls. 396, primeiro parágrafo, (...) uma vez demonstrado que o ISS não incide sobre a comercialização e distribuição da “Telesena” não há que se cobrar tal exação da Autora, seja na qualidade de contribuinte, seja na qualidade de responsável tributário, ..., o que, salvo melhor juízo, resulta em confissão da não retenção do ISS devido sobre o pagamento efetuado à ECT pela prestação do serviço contratado. Com estas, finalizo.

O Tribunal de origem, por sua vez, negou provimento ao recurso de apelação da Liderança Capitalização S.A, aos seguintes fundamentos (fls. 436/453, e-STJ):

Cristalino que os consumidores, ao adquirirem a “Tele Sena”, estão, em verdade, jogando com a sorte, com a esperança de auferir prêmios instantâneos ou por sorteio. Não, definitivamente o objetivo não é poupar o receber apenas a metade do valor investido, ainda que corrigido (valendo mencionar que o *quantum* traduz valor inferior a R\$ 3,00, após um ano de espera).

Por tudo isso, cumpre ser transcrita a redação do artigo 1º da Lei Complementar nº 1162003, ao dispor sobre o ISSQN, ou ISS, como o tributo é conhecido:

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

Por outro lado, não se pode olvidar que a Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003, é cristalina ao dispor sobre incidência do tributo, em seu item 19.01:

JURISPRUDÊNCIA

“19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres”.

Com efeito, o art. 8º do Decreto-Lei nº 40668, assim dispõe: “O imposto de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação (...) de serviço constante da lista anexa”.

Em seguimento, vê-se claramente o que prevê a Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 40668, que estabelece normas para o ICMS e ISSQN. Atente-se para a redação do item 61:

“61 - Distribuição e venda de bilhetes de loteria, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios ou prêmios”.

Outrossim, cabe a ressalva de que a referida “lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº40668” é EXAUSTIVA, mas permitindo EVENTUAL interpretação extensiva, ainda mais quando se está diante de atividades bancárias, sorteios, prêmios, títulos de capitalização e congêneres. Portanto, não é redundante a afirmativa de que não poderia a própria lei que rege o ISS, prever TODAS as hipóteses, espécies e derivações de um mesmo serviço. Daí, a possibilidade de extensão a um ou outro serviço, desde que correlato. **E no caso ora em estudo, o que ressaltamos claro como a luz do dia é que a sociedade autora, ora recorrente, presta serviços ao consumidor, à medida que sua atividade é colocar títulos de capitalização no mercado, faz sorteio distribui prêmios, o que é visivelmente citado na lista de serviços anexa ao Decreto-lei 40668.** (grifo nosso)

A questão já foi outrora examinada por esta Corte, sendo julgado por unanimidade o recurso do Município do Rio de Janeiro, entendendo o Colegiado pela incidência de ISSQN sobre atividade que, sob o manto da capitalização, distribuía bilhetes de apostas.

(...)

Reafirme-se, nesta oportunidade, que a sociedade apelante efetivamente não logrou comprovar nos autos, que sua atividade, ou seja, os serviços prestados aos poupadores não encontram descrição em algum item da Lista de Serviços. Ao contrário, o que se tem é justamente o contrário, ou seja, o reconhecimento legal, de que as atividades tributadas pela Municipalidade encontram-se expressas na legislação pertinente, sendo alcançadas pela incidência do ISSQN.

Também com relação ao segundo item do auto de infração o impetrante não possui razão, sendo responsável tributário, sim, em relação ao ISS gerado pela atividade não só de distribuição como de intermediação, sendo certo que deveria ter feito a retenção do tributo quando do pagamento das comissões devidas em razão da venda das cartelas. Uma vez não realizada a retenção, como bem salientado pelo magistrado, “chamou para si a obrigação de pagar o imposto, como se extrai do art. 5º, inciso V da Lei nº 1.044, de 21 de agosto de 1987, na condição de responsável”.

Portanto, de qualquer ângulo que se queira abrigar as teses defendidas pela sociedade autora, não há ilegalidade alguma no ato da Administração Tributária, bem como lesão ou ameaça de lesão a qualquer direito líquido e certo da apelante.

Por todo o exposto, o voto é no sentido de negar provimento ao recurso, mantendo a sentença na forma tal qual foi prolatada.

Em decisão de fls. 467/477, e-STJ, o Tribunal de origem, negando provimento aos embargos de declaração, acrescentou que:

O acórdão embargado não fez referência à Lei Complementar 116/2003 como legitimadora da cobrança do tributo questionado nos autos. **Restou expressamente consignado no julgado que a atividade atacada tem previsão expressa no item 61 da Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68** e, ratificando a evolução histórica e consolidação do tema, a Relatoria deixou claro que a atividade consta do item 19.01 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

A questão principal do processo não é a vigência do art. 41, 'e' do DL 6259/44. Importante notar que a questão principal no processo é a definição do fato gerador que implica no recolhimento do ISS aos cofres do município do Rio de Janeiro.

Quanto ao fato gerador, assim, dispõe o artigo 118, do CTN:

“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.

Não importa a definição de título de capitalização que a sociedade autora ou a própria SUSEP queiram dar. O fundamental, é que se a atividade desenvolvida não for precipuamente a de comercialização de títulos de capitalização (aplicações de R\$ 3,00 a serem resgatadas após um ano?!), não adianta a SUSEP querer dizer que é.

Vale esclarecer, ainda, que não cumpre ao Judiciário Fluminense discorrer acerca de efeitos jurídicos gerados por acórdão prolatado pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça, reformando decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo. Naquele acórdão, como bem explicitado pelo Colegiado desta egrégia Câmara, a discussão girou em torno apenas do direito da sociedade empresária lançar ao mercado o hoje conhecido jogo “Telesena”. Ninguém questiona mais tal direito, e tanto é reconhecido que o Município, com toda razão, persegue a tributação sobre a atividade que é verdadeiramente desenvolvida, apesar da negativa da embargante.

(...)

Roga-se *vénia* ao subscritor do presente recurso para esclarecer, uma vez mais, que não se trata de equiparar à loteria os sorteios das sociedades de capitalização que excedam o montante necessário à garantia do capital ou não. Por isso, pouco importa a vigência ou não do art. 41, 'e', do DL 6259/44 ou sua revogação pelos DL 204/1967 e 261/1967. O que realmente importa é que a sociedade empresária não pode disfarçar uma atividade com outro nome, apenas para que sobre ela não incida a correspondente obrigação tributária. (grifo nosso)

Assim, verificando-se atentamente os termos do acórdão da Apelação Cível não se chega à conclusão de que incorreu a Relatoria em equívoco, quer seja pela omissão, pela obscuridade ou pela contradição, não havendo como prosperar o pedido de modificação no julgado, permanecendo intactas as razões da Relatoria, cujo embasamento legal encontra-se no próprio acórdão recorrido, que ora é adotado.

JURISPRUDÊNCIA

Interpostos novamente embargos de declaração (fls. 480/485, e-STJ), estes foram rejeitados, nos termos da decisão de fls. 487/492, e-STJ.

A controvérsia dos autos refere-se à possibilidade de incidência do ISS sobre o **serviço de distribuição e venda**, diretamente pela entidade emitente ou por intermédio de empresa interposta, das cartelas do título de capitalização denominado “Telesena”, criado, administrado e gerenciado pela ora recorrente, Liderança Capitalização S.A..

Inicialmente, registre-se que, prequestionados, ainda que implicitamente, os dispositivos legais e as teses apontadas, tenho por prejudicada a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC e examino o mérito do recurso especial.

Não é caso, também, de aplicação do Enunciado 7 da Súmula deste Tribunal Superior, uma vez que a recorrente busca tão somente a reavaliação jurídica dos fatos delineados nas instâncias ordinárias.

Consta dos autos que o ISS ora em análise incidiu sobre fatos supostamente ocorridos no período de março/98 a dezembro/2001, e com fundamento na LC n. 56/87 (*norma que deu nova redação à lista de serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-lei n. 406/68*), item 61, que definiu como tributáveis pelo ISS os serviços de “**distribuição e venda de bilhetes de loteria, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios ou prêmios**”.

Sustenta a recorrente, em síntese, que:

- i)* o título de capitalização “Telesena” foi devidamente aprovado pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e não corresponde a loteria, uma vez que os sorteios exercem exclusivo papel acessório, de atrativo de vendas, não correspondendo ao fim precípua do plano;
- ii)* inexistia, à época dos fatos, previsão legal para incidência de ISS sobre os serviços de distribuição de títulos de capitalização, o que veio acontecer apenas com a edição da LC n. 116/2003;
- iii)* a autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento do crédito tributário, não indicou claramente sobre qual dos fatos previstos na legislação do ISS incidiu este tributo; e, por fim
- iv)* a base de cálculo foi definida incorretamente.

A recorrida, por sua vez, apresenta como fundamento da lavratura do auto de infração hostilizado o fato de a finalidade com a distribuição e venda da “Telesena” ser a de promover uma verdadeira operação, jogo ou aposta para a obtenção de um prêmio em dinheiro ou em bens de outra natureza, mediante colocação de bilhetes, listas, cupons, vales, papéis, manuscritos, sinais, símbolos ou qualquer outro meio de distribuição dos números e designação dos jogadores ou apostadores, o que caracteriza uma verdadeira loteria, consoante definição legal. Sustenta, ainda, que nos termos do art. 40, parágrafo único, e 41, ambos do Decreto-lei n. 6.259/44, somente não seriam tributados os “*sorteios das sociedades de capitalização feitos exclusivamente para amortização do capital garantido*”, o que não seria o caso da recorrente, pois, na “Telesena” os portadores de títulos contemplados no sorteio recebiam, como prêmio, algo em torno de 60.000 (sessenta) mil vezes o valor do título.

Note-se, portanto, que a incidência do ISS ora em questão se deu pelo fato de a Fazenda Municipal da cidade do Rio de Janeiro ter considerado a “Telesena” uma espécie de loteria, situação que se amoldaria à hipótese de incidência tributária de referido tributo, nos termos do item 61 da LC n. 56/87: “**distribuição e venda de bilhetes de loteria, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios ou prêmios**”.

O Estado, no exercício de sua atividade financeira, desenvolve diversas atividades voltadas à obtenção de recursos com o fim de satisfazer as necessidades públicas. Entre essas atividades, encontra-se a de tributar, que nada mais é do que a incursão no patrimônio alheio para lhe retirar uma parte, independentemente da vontade do contribuinte.

É por esta razão, ou seja, pela desnecessidade de manifestação de vontade do contribuinte, que o legislador constituinte originário, após conferir a competência tributária aos entes da federação, estabeleceu limitação no sentido de que, “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem **lei que o estabeleça***” (CF, art. 150, I).

A referida lei, no entanto, quando dispuser sobre a criação de um determinado tributo, deve fazê-lo de modo a definir, com perfeição, todos os contornos do fato social escolhido pelo legislador como suficiente e necessário à incidência da norma. Isto para adequada subsunção do fato à norma, em obediência ao que doutrina convencionou chamar de **tipicidade tributária** fundada na ‘**regra matriz de incidência tributária**’.

A propósito, os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (*Curso de direito tributário. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 316*), nos termos que se seguem, *in verbis*:

O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estrito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar **absoluta** identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.

Ainda, para referido autor (*idem*):

Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. Mas esse quadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. É aquilo que se tem por *tipicidade*, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como *fato jurídico tributário*, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.

Na mesma linha doutrinária, afirma Cláudio Carneiro (*Curso de direito tributário e financeiro, 4ª ed - São Paulo: Saraiva, 2012, p. 440*):

JURISPRUDÊNCIA

Comumente se questiona a distinção entre princípio da legalidade, da superlegalidade, da reserva legal, do primado da lei e da tipicidade. Podemos dizer que, no âmbito tributário, uma coisa é o *princípio da legalidade estrita* que exige, como regra, lei formal para criar ou aumentar tributos. Ocorre que a legalidade tributária não é suficiente para uma tributação regular. É preciso ir além. Daí, a idéia de *tipicidade tributária*. A forma latina *typus* adveio do grego, ensejando o sentido de cópia ou, para alguns, exemplo ou modelo. Assim, podemos usar a ideia de tipo com base em um modelo que não basta situação hipotética prevista em lei, tem que haver a perfeita adequação da conduta do sujeito passivo à norma, ou seja, a *subsunção do fato a norma*, tal como um corte de alfaiataria no exato recorte de um certo figurino. Vale dizer que, além de existir lei em sentido formal, é imprescindível que o seu conteúdo traga também todos os elementos necessários à concretização da obrigação tributária (elementos do fato gerador integral), e ainda é necessário também que o contribuinte pratique a conduta prevista como fato gerador.

Note-se, portanto, que o surgimento de uma relação jurídico-tributária cujo objeto corresponde ao pagamento de um tributo depende necessariamente da correta adequação (subsunção) do fato que se pretende tributar à norma criadora da exação.

Feitas essas considerações, tem-se que, em relação ao ISS, o legislador constituinte originário (CF, art. 156, III) conferiu competência aos Municípios para instituir o referido imposto “*sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*”.

À época dos fatos ora em análise (março/1998 a dezembro/2001), a Lista de Serviços tributáveis pelo ISS encontrava-se no Decreto-Lei n. 40668, já com as alterações decorrentes da LC n. 5687. E de acordo com o item 61 de referida Lista, o ISS incidiria sobre “*Distribuição e venda de bilhete de loteria, cartões, pules ou cupões de apostas, sorteios ou prêmios*”.

O Código Tributário do Município do Rio de Janeiro, também vigente à época dos fatos, estabeleceu redação semelhante, nos termos do inc. LXIX do art. 8º, a seguir transcrito:

Art. 8º O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constante na seguinte lista:

(...)

LXIX - distribuição, venda e aceitação de pules e talões de apostas de corridas de cavalos e bilhetes de loterias;

Pode se afirmar da leitura dos itens supramencionados de referidas leis o seguinte:

- a) o ISS deve incidir sobre **SERVIÇO** de distribuição ou venda de pules e talões de apostas de corridas de cavalos e **bilhetes de loterias**; e
- b) inexistente referência expressa a serviço de distribuição ou venda de ‘títulos de capitalização’.

Feitas essas considerações, tem-se que o deslinde da controvérsia exige a análise de três questões:

1ª) qual o fato gerador tributado pelo Município do Rio de Janeiro?

2ª) se ocorrido o fato gerador, quem possui relação com ele a ponto de se qualificar como contribuinte ou responsável tributário?

3ª) o título de capitalização “Telesena” equipara-se a ‘loteria’ para fins de incidência do ISS sobre os serviços de distribuição e venda daquele produto?

ANÁLISE DA 1ª E 2ª QUESTÕES

Da análise do auto de infração de fls. 5457, e-STJ, e do Parecer da Secretaria Municipal de fls. 6472, e-STJ, denota-se que a autoridade administrativa constituiu o crédito tributário em desfavor da ora recorrente por entender que esta, **na qualidade de responsável tributária** - que lhe foi atribuída pelo art. 4º da Lei Municipal 1.04487 -, deixou de recolher o ISS sobre os **‘serviços de distribuição e venda’** do título de capitalização “Telesena” que lhe **foram prestados por terceiros**.

É o que se pode constatar, não obstante a ausência de precisão das autoridades tributárias no auto de lançamento e nas decisões administrativas que se seguiram, pois inimaginável que a tributação tenha incidido sobre a distribuição e venda de título realizadas diretamente pela própria recorrente. Isto porque, neste caso - *distribuição e venda de título realizadas diretamente pela própria recorrente* -, não há serviço, uma vez que não inexistiu esforço desenvolvido em favor de terceiros, e sim da própria recorrente.

A propósito, temos os ensinamentos de Aires F. Barreto a seguir transcritos (*In* ISS na constituição e na lei, 2º ed - São Paulo: Dialética 2005, p. 29):

É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Conceitualmente, parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho “para si mesmo”, não o é afirmar-se que se prestou serviço “a si próprio”. em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica.

Assim também leciona Leandro Paulsen (*in* Impostos federais, estaduais e municipais, 7ª ed - Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 333), para quem o conceito constitucional de serviço corresponde a “*prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendendo à obtenção de um bem material ou imaterial*”.

Dessa forma, dessume-se dos fatos constantes dos autos que a recorrente busca impugnar crédito tributário constituído em seu desfavor **na qualidade de responsável tributário**, e não de contribuinte. Isso porque o ISS cujo crédito foi constituído e aqui resta impugnado decorre de **suposto** fato gerador praticado por terceiros (outras empresas), qual seja o **serviço de distribuição e venda** do título “Telesena” em favor da Liderança Capitalização S.A, ora recorrente.

Portanto, a relação jurídica tributária decorrente da incidência do ISS no caso em questão teria **como contribuinte terceiros (outras empresas)**, mas que, por força do instituto da substituição tributária, o dever de cumprir o objeto da obrigação, qual seja o pagamento do tributo, foi atribuído à ora recorrente pelo art. da Lei Municipal n. 104487, que assim dispõe:

JURISPRUDÊNCIA

Art. 4º - O imposto recebido de terceiros será repassado ao Município pela empresa qualificada como contribuinte **substituto** nos prazos fixados pelo Poder Executivo.
DA RETENÇÃO DO IMPOSTO

Art. 5º - Quando estabelecidos no Município, **ficam incluídos como responsáveis**, na condição de fontes pagadoras de serviços, observados os parágrafos 1º e 2º do artigo 14 da Lei nº 691 de 24 de dezembro de 1984, as seguintes pessoas jurídicas:

(...)

V - as empresas e entidades que explorem loterias e outros jogos permitidos, inclusive apostas, pelo imposto devido sobre as comissões pagas aos seus agentes, revendedores ou concessionários;

Dessa forma, em resposta às primeira e segunda indagações, conclui-se o seguinte:

a) o fato gerador supostamente corresponderia à prestação do serviço de distribuição e venda do título de capitalização 'telesena' por terceiros (empresas interpostas) em benefício da recorrente; e

b) as empresas interpostas (terceiros) figurariam como contribuintes, pelo fato terem praticado o fato gerador; e a recorrente, por sua vez, como responsável tributário legal pela retenção e recolhimento do ISS incidente sobre fato gerador praticado pelas empresas interpostas.

ANÁLISE DA 3ª QUESTÃO

O Município do Rio de Janeiro, ora recorrido, procedeu ao lançamento do crédito tributário do ISS ora impugnado por entender que o título de capitalização "Telesena" emitido pela recorrente se equipara a 'loteria' e que, portanto, amolda-se ao disposto no Item 61 da Lista anexa à LC n. 5687 e na Lei Municipal n. 69194.

Referida justificação não merece prosperar, pois inexistente adequação da moldura fática hipoteticamente prevista na Lista anexa ao Decreto-Lei n. 40668 e na Lei Municipal n. 69194 com o fato que ora se tributa, qual seja, "o serviço de distribuição ou venda de títulos de capitalização".

Registre-se, já de início, que não se desconhece a jurisprudência hoje pacificada nas Turmas que compõe a Primeira Seção no sentido de que, para fins de incidência do ISS, o uso da interpretação extensiva será admitido para os casos de serviço que se pretende tributar seja **idêntico** ao (s) expressamente previsto (s) na lista anexa à legislação de regência. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. DL 406/1968. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DE CADA ITEM. SÚMULA 7/STJ. PRECEDENTES. MATÉRIA JÁ PACIFICADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO. RESP 1.111.234/PR. ART. 543-C DO CPC.

1. A jurisprudência do STJ pacificou-se no sentido de reconhecer que a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/1968, para efeito de aplicação de ISS aos serviços bancários, é taxativa, mas admite leitura extensiva de cada item a fim de enquadrar serviços

idênticos aos expressamente previstos. Orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.111.234PR, sob o rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC).

(...)

4. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no Ag 1398302PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/09/2013, DJe 11/10/2013)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. LISTA DE SERVIÇOS (DL 40668). REBOCAGEM E ATRACAÇÃO. SERVIÇOS DIFERENCIADOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DENTRO DOS PARÂMETROS ESTABELECIDOS PELA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDOS.

1. Cumpre investigar se o ISS incide sobre o serviço de reboque de embarcações, ainda mais no caso dos autos em que não está previsto no item 87 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 40668, com a redação dada pela LC nº 5687.

2. A questão acerca da taxatividade da lista de serviços do DL 40689 encontra-se superada tanto nesta Corte como do E. STF.

Sobreleva notar, contudo, que a jurisprudência pacificada nas turmas que compõem a Primeira Seção é no sentido de que, para fins de incidência do ISS, o serviço deverá ser idêntico ao expressamente previsto.

3. De uma forma simplista, o reboque tem a finalidade de facilitar a atracação de embarcações, razão pela qual não se trata, obviamente, de serviços congêneres. Tanto assim que a LC nº 116 de 31.07.2007, revogadora da LC 5687, em seu item 20.01 incluiu, dentre outros, os serviços de reboque na referida Lista de Serviços, sem, contudo, excluir os de atracação, visto que não se trata de serviço idêntico.

4. Não há como fazer incidir o ISS sobre os serviços de rebocagem na vigência do Decreto-Lei nº 40668, sob pena de estar criando exação contra o disposto no art. 108, §1º, do CTN, tanto em face da ausência de expressa previsão legal, como por não ser idêntico ao serviço de atracação, o que, por conseguinte, inviabiliza a interpretação extensiva ou analógica da lista em comento.

5. Do cotejo entre as posições jurisprudências e os ensinamentos doutrinários infere-se que é imprescindível, portanto, a definição e a natureza do serviço a ser incluído no rol daqueles taxados pelo ISS, ainda mais quando isso se dá por força da interpretação extensiva.

6. Não basta a aparente semelhança para que se possa flexibilizar a taxatividade da referida lista; tampouco, a circunstância de o serviço de rebocagem estar atualmente sujeito ao ISS, por si só, não legitima a sua cobrança com base na legislação anterior.

7. Embargos de divergência providos, para excluir a incidência de ISS sobre serviços de rebocagem durante a vigência do DL 40668.

(EREsp 887360BA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/02/2011, DJe 15/04/2011)

TRIBUTÁRIO - ISSQN - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO - SERVIÇO AÉREO DE PULVERIZAÇÃO - LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 11603 - TAXATIVIDADE - INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DOS ITENS PREVISTOS NA LISTA ANEXA - POSSIBILIDADE.

1 - A jurisprudência iterativa do Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de

JURISPRUDÊNCIA

que a Lista de Serviços com a finalidade de incidência de ISS é taxativa, admitindo-se, no entanto, leitura extensiva de cada item, para que se enquadrem serviços idênticos aos expressamente previstos.

2 - A Lei Complementar nº 116/2003 formalizou no item 7.13, a tributação dos serviços de pulverização de lavouras, não importando o modo pelo qual ele é efetivamente realizado, por via aérea ou terrestre.

3 - Agravo regimental não provido.

(AgRg no Ag 1157828/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/11/2009, DJe 20/11/2009)

MANDADO DE SEGURANÇA. ISSQN. SERVIÇOS DE PULVERIZAÇÃO AÉREA. LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. INCIDÊNCIA.

I - A jurisprudência desta Corte sedimentou-se no sentido de que a Lista de Serviços para efeito de incidência de ISS é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, a fim de se enquadrem serviços idênticos aos expressamente previstos.

II - A Lei Complementar nº 116/2003 prevê expressamente, em seu item 7.13, a tributação dos serviços de pulverização de lavouras, não importando o modo pelo qual ele é efetivamente realizado.

III - Agravo regimental improvido.

(AgRg no Ag 1067941/MS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/10/2008, DJe 10/11/2008)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. AGENCIAMENTO MARÍTIMO. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LC 116/2003.

INEXIGIBILIDADE.

1. A orientação da Primeira Seção STJ firmou-se no sentido de que a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 (com redação dada pela LC 56/87) – malgrado admita a interpretação extensiva para abrigar serviços idênticos aos expressamente previstos, mas com nomenclatura diversa – é exaustiva, não admitindo o emprego da analogia, com intuito de alcançar hipóteses de incidência diversas daquelas expressamente consignadas.

2. No caso do agenciamento marítimo, há a intermediação em favor do armador ou afretador, que abrange as providências necessárias para a entrada, permanência e saída de embarcações (pagamento de tributos, contratação de prestadores de serviço etc.). A jurisprudência das Turmas que integram a Primeira Seção STJ é pacífica no sentido de que tais atividades não se amoldam aos serviços previstos no item 50 da lista anexa ao Decreto-Lei 406/68.

3. Contudo, cumpre esclarecer que a ilegitimidade da exigência refere-se apenas ao período anterior à vigência da LC 116/2003 – caso dos autos –, porquanto o serviço em comento (agenciamento marítimo) foi expressamente previsto na respectiva lista anexa (item 10.06).

4. Recurso especial provido.

(REsp 880488/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/08/2008, DJe 10/09/2008)

Outro não poderia ser o entendimento, pois havendo identidade entre o serviço tributado e aquele previsto na lei, realmente não há se falar em ofensa ao princípio da tipicidade tributária fundado na ‘regra matriz de incidência tributária’.

No caso dos autos, não obstante os esforços do Fisco municipal e das instâncias ordinárias em comparar os ‘títulos de capitalização “Telesena” com os jogos de loteria, tenho que aqueles não são idênticos a estes a ponto de legitimar a incidência do ISS.

A propósito, em análise da Lista do ISS anexa à LC n. 1162003, leciona Aires F. Barreto que:

(...) De uma perspectiva meramente literal, os títulos de capitalização poderiam ser tratados como se fossem bilhetes de loteria. Todavia, distância abissal separa os primeiros dos últimos. Isso porque – entre outras razões e em apertada síntese – nos bilhetes de loteria, após a realização da aposta, caso o apostador não seja contemplado pelo sorteio realizado, perde todo o valor apostado em favor da pessoa política de direito público interno. Nos títulos de capitalização o valor líquido, caso o adquirente não seja contemplado no sorteio, é sempre a ele restituído, acrescido de juros e correção monetária. Só isso basta para evidenciar a significativa diferença entre um e outros.

(....)

A distribuição de títulos de crédito não pode subsumir-se, nunca, como pretendem certos Municípios, ao subitem 19.01 da lista referida, a despeito do seu teor. Esse subitem diz respeito a serviços que de nenhum modo atinam com a natureza dos títulos de capitalização. Como se vê da simples leitura do subitem 19.01, tem-se aí grupo relativo a atividades caracterizadas como jogos (loteria, bingos) ou a apostas (pules ou cupons), que, em nada, mas em nada mesmo, atinam com as de capitalização e, por conseguinte, com os serviços de sua distribuição.

(...)

A Lei Complementar n. 1162003, ao situar a distribuição de títulos de capitalização como integrante de um grupo dela absolutamente distinto, comete erro crasso. Incluir nesse item, como o fez o legislador complementar, a distribuição de títulos de capitalização significa mesclá-los com atividades deles visivelmente diversas (...).

Jogos e apostas nada têm que ver com atividade de capitalização e, por conseguinte, com os serviços de distribuição. (*In* ISS na constituição e na lei, 2ª ed - São Paulo: Dialética 2005, p. 29)

Registre-se que o fato de a busca do título de capitalização pelo consumidor decorrer principalmente do elevado valor do prêmio ofertado pela respectiva sociedade administradora não retira a natureza jurídica do título que, conforme restou incontroverso nos autos, teve sua comercialização devidamente autorizada pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), órgão estatal responsável para tanto.

Ainda nas contrarrazões (fls. 797812, e-STJ), o Município do Rio de Janeiro reitera os fundamentos que levaram a reconhecer o “título de capitalização telesena” como loteria e preceder a lavratura do auto de infração constitutivo do crédito de ISS em desfavor da recorrente. Sustenta, em suma, que:

i) de acordo com o Decreto-Lei n. 6.259/44, arts. 40, parágrafo único, e 41, os sorteios efetuados pelas sociedades de capitalização não serão considerados loteria com a condição sine

JURISPRUDÊNCIA

qua non de serem realizados exclusivamente para amortização do capital garantido, o que não acontece com a “Telesena”;

ii) os prêmios na “Telesena” são, na verdade, o chamariz principal da recorrente, pois a capitalização é inexpressiva diante da atividade de loteria, uma vez que os portadores dos títulos contemplados no sorteio recebiam, como prêmio, algo em torno de 60.000 (sessenta) mil vezes o valor do título, o que evidencia a ausência do escopo de amortizar o capital garantido previsto no Decreto-Lei n. 6.259/44; e

iii) o adquirente do título tem como objetivo participar de um sorteio, a fim de obter o prêmio que, diga-se de passagem, representa 60.000 vezes o valor do título;

Note-se que a recorrida defende a exação ao fundamento de que o nome ‘título de capitalização’ não desnatura o caráter de loteria do bilhete (título), sobretudo em decorrência do que dispõem os arts. 40, parágrafo único, e 41, do Decreto-Lei n. 6.259/44, nos termos seguintes:

Art. 40. Constitui jogo de azar passível de repressão penal, a loteria de qualquer espécie não autorizada ou ratificada expressamente pelo Governo Federal.

Parágrafo único. Seja qual for a sua denominação e processo de sorteio adotado, considera-se loteria toda operação, jogo ou aposta para a obtenção de um prêmio em dinheiro ou em bens de outra natureza, mediante colocação de bilhetes, listas, cupões, vales, papéis, manuscritos, sinais, símbolos, ou qualquer outro meio de distribuição dos números e designação dos jogadores ou apostadores.

Art. 41. Não se compreendem na disposição do artigo anterior:

(...)

e) os sorteios das sociedades de capitalização, feitos exclusivamente para amortização do capital garantido;

Essas alegações não merecerem prosperar. Primeiro porque referidos artigos tinham como objetivo definir o que é e o que não é jogo de azar, não se incluindo no primeiro (jogo de azar) “*os sorteios das sociedades de capitalização, feitos exclusivamente para amortização do capital garantido*”.

Assim, a referência à necessidade de o produto dos sorteios ser para amortizar o capital garantido **tem importância apenas** para se definir se determinado sorteio feito pela sociedade de capitalização corresponde ou não a jogo de azar, não servindo, portanto, para equiparar ‘título de capitulação’ com ‘jogos de loteria’.

Segundo, o referido decreto foi revogado pelos DLs 204 e 261/67, que não prevêm mais tal exigência, conforme já reconhecido por esta Corte Superior nos autos do REsp 851.090SP (Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2007, DJe 31/03/2008). É o que se depreende da leitura de trechos da ementa que se segue:

13. O vetor legal indica que: (a) O advento do Decreto-lei nº 204/67, o foi com o fito de regular a exploração dos serviços de loteria; lex specialis, portanto, em relação ao mercado de capitalização tanto que quanto ao mesmo a norma incidente admitia o sorteio. O art. 41, “e”, do Decreto-lei nº 6.259/44 quando muito estava inserido no capítulo relativo

a loterias proibidas e sorteios permitidos, embora não expressamente, restou revogado pelo Decreto-lei nº 20467, a teor do art. 2º, § 1º, da LICC; (b) A partir da vigência do Decreto-lei nº 26167, todas as operações das sociedades de capitalização restaram subordinadas às disposições do presente Decreto-lei” (art. 1º), sendo certo que o controle do Estado passou a ser exercido pelo CNSP ou pela SUSEP, a quem competia disciplinar as operações das sociedades de capitalização, inclusive, os sorteios por ela realizados, inerentes às operações de capitalização (arts. 2º, caput, e 3º, §§ 1º e 2º); (c) O CNSP e a SUSEP, no exercício dessa competência, expediram, respectivamente, a Resolução nº 1591 e as Circulares nºs 1285, 0687 e 2391, autorizando as sociedades de capitalização a realizarem sorteios e dando-lhes plena liberdade para fixarem o valor dos prêmios nele oferecidos, respeitando o valor máximo de 5% de seu patrimônio líquido, sendo certo que, in casu, é fato incontroverso, reconhecido pelo acórdão recorrido, que a “Telesena” atendeu e atende todas as normas do CNSP e da SUSEP; (d) O art. 41, “e”, do Decreto-lei nº 6.259/44, por ser incompatível com o disposto nos arts. 1º, “caput”, 2º, caput, e 3º §§ 1º e 2º, do Decreto-lei 26167, foi por ele revogado, razão porque, se assim não se entender, todos os planos de capitalização disponíveis no mercado restariam em situação ilegal, porquanto, como é cediço, os prêmios por ele oferecidos são sempre superiores ao “capital garantido”; e (e) Em suma, ao decidir que a autorização da SUSEP teria afrontado o art. 41, “e”, do Decreto-lei nº 6.259/44, decretando a sua nulidade com base no art. 2º, “e”, da Lei nº 4.717/65, o v. Acórdão recorrido contrariou não só os mencionados dispositivos legais, bem como os arts. 1º, 2º e 3º, §§ 1º e 2º, do Decreto-lei nº 26167, e os arts. 1º, 32 e 33 do Decreto-lei nº 20467 e o art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil.

Dessa forma, tem-se por inaplicáveis as disposições dos arts. 40, parágrafo único, e 41, ambos do Decreto-Lei n. 6.259/44, ao caso dos autos.

A propósito, em caso idêntico ao dos autos e envolvendo as mesmas partes, decisão recente desta Segunda Turma. Confira-se:

TRIBUTÁRIO - ISS - SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO E VENDA DE TÍTULO DE CAPITALIZAÇÃO NA VIGÊNCIA DA LC N. 5687 - TELESENA - PRODUTO NÃO IDÊNTICO A JOGOS DE LOTERIA - AUSÊNCIA DE ADEQUAÇÃO FÁTICA AO PRECEITO NORMATIVO - IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA - NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

1. A jurisprudência pacificada nas turmas que compõem a Primeira Seção é no sentido de que, para fins de incidência do ISS, o serviço deverá ser idêntico ao expressamente previsto na Lista anexa à lei de regência.

2. O título de capitalização “telesena” não possui identidade com o jogo de loteria. Nos bilhetes de loteria, após a realização da aposta, caso o apostador não seja contemplado pelo sorteio realizado, perde todo o valor apostado; nos títulos de capitalização o valor aplicado, caso o adquirente não seja contemplado no sorteio, é sempre a ele restituído, acrescido de juros e correção monetária.

3. Inexistência, à época dos fatos (novembro91 a agosto93), de previsão legal do serviço de distribuição e venda de títulos de capitalização como hipótese de incidência do ISS. Tipicidade disciplinada pela LC n. 5687, só revogada em 2003 pela LC n. 116. Nulidade do lançamento do crédito tributário.

JURISPRUDÊNCIA

4. Recurso especial provido.

(REsp 1323669/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/1/2013, REPDJe 27/1/2013, DJe 20/1/2013)

Feitas essas considerações, tem-se que a declaração de nulidade do lançamento tributário ora impugnando é medida que se impõe, pelas seguintes razões:

- I. o ISS não incide sobre a distribuição e venda de título realizadas diretamente pela própria recorrente, uma vez que tal atividade não se encaixa no conceito de serviço;
- II. à época da ocorrência dos fatos geradores (1998 a 2001), a legislação não previa 'o serviço de distribuição e venda de títulos de capitalização' como hipótese de incidência do ISS, não se admitindo interpretação extensiva pelo fato de não haver **identidade** entre os produtos 'loteria' e 'título de capitalização' a justificar a subsunção do fato à norma constata da Lista anexa à LC n. 5687.

Por essas razões, **dou provimento ao recurso especial** para declarar a nulidade do lançamento impugnando pela recorrente, bem como para afastar a multa prevista no parágrafo único do art. 538 do CPC.

Custas *ex lege*. Sem honorários (Súmula 512/STF).

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 20120079782-0

REsp 1.424.278/RJ

Números Origem: 20070010479731 201113714266 501650520078190001

PAUTA: 17/12/2013

JULGADO: 17/12/2013

Relatora

Exma. Sra. Ministra **ELIANA CALMON**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. ELIZETA MARIA DE PAIVA RAMOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	LIDERANÇA CAPITALIZAÇÃO SA
ADVOGADOS	:	LUIZ FERNANDO PINTO PALHARES E OUTRO(S) ROBERTO FERREIRA ROSAS E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO
PROCURADOR	:	HERALDO MOTTA PACCA E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/Imposto sobre Serviços

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). LUIZ FERNANDO PINTO PALHARES, pela parte RECORRENTE:
LIDERANÇA CAPITALIZAÇÃO SA

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

Os Srs. Ministros Humberto Martins, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques (Presidente) votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

(Ementa publicada no DJe nº 1453, publicação 07.02.2014, p. 1303).

LEI 11.941/09. LEVANTAMENTO E CONVERSÃO PARCIAL EM RENDA DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS. COMPENSAÇÃO DOS JUROS DE MORA COM PREJUÍZOS FISCAIS. LEVANTAMENTO DO SALDO REMANESCENTE. POSSIBILIDADE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0007255-33.2013.4.03.0000/SP

2013.03.00.007255-6/SP

RELATORA	:	Desembargadora Federal ALDA BASTO
AGRAVANTE	:	ACUMENT BRASIL SISTEMAS DE FIXACAO S/A
ADVOGADO	:	SP130599 MARCELO SALLES ANNUNZIATA e outro
AGRAVADO	:	Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	:	SP000004 RAQUEL VIEIRA MENDES E LÍGIA SCAFF VIANNA
ORIGEM	:	JUIZO FEDERAL DA 8 VARA SAO PAULO Sec Jud SP
No. ORIG.	:	00110271320084036100 8 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO ORDINÁRIA. ADESÃO. LEI 11.941/09. LEVANTAMENTO E CONVERSÃO EM RENDA DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS. PAGAMENTO DOS JUROS DE MORA. COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZOS FISCAIS. POSSIBILIDADE. LEVANTAMENTO DO SALDO REMANESCENTE.

I- É cediço que a adesão a programa de parcelamento, ante a natureza facultativa vincula o contribuinte as determinações consignadas na lei instituidora.

II- *In casu*, ante a adesão ao benefício estabelecido na Lei n. 11.941/09, objetiva o contribuinte proceder ao pagamento dos juros de mora com a compensação dos prejuízos fiscais e proceder ao levantamento do valor depositado em Juízo a este título.

III- Inexiste disposição legal que imponha óbice ao pagamento dos juros de mora devidos, no percentual de 55% do débito original, por meio da compensação com prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL. Aliás, tal procedimento está expressamente

JURISPRUDÊNCIA

autorizado nos §§ 3º, 6º e 13 do art. 32 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009, inclusive no que tange à possibilidade de levantamento do valor depositado pelo contribuinte e que restou excedido após a aplicação dos abatimentos e dos pagamentos por meio de compensação - §13, do art. 32 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009. (Precedente desta Corte)

IV- Suspensa a destinação dos depósitos efetuados a título 55% de juros do débito original, até a verificação da hipótese prevista no art. 32, §13, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09, qual seja “após a confirmação pela RFB dos montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL utilizados”.

IV- Agravo de instrumento parcialmente provido.

ACÓRDÃO

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

São Paulo, 13 de fevereiro de 2014.

ALDA BASTO

Desembargadora Federal

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0007255-33.2013.4.03.0000/SP

2013.03.00.007255-6/SP

RELATORA	:	Desembargadora Federal ALDA BASTO
AGRAVANTE	:	ACUMENT BRASIL SISTEMAS DE FIXACAO S/A
ADVOGADO	:	SP130599 MARCELO SALLES ANNUNZIATA e outro
AGRAVADO	:	Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	:	SP000004 RAQUEL VIEIRA MENDES E LÍGIA SCAFF
	:	VIANNA
ORIGEM	:	JUIZO FEDERAL DA 8 VARA SAO PAULO Sec Jud SP
No. ORIG.	:	00110271320084036100 8 Vr SAO PAULO/SP

RELATÓRIO

A Exma. Desembargadora Federal Alda Basto:

Trata-se de agravo de instrumento interposto por Acument Brasil em face de decisão proferida em ação de rito ordinário, após para efeitos da Lei nº 11.941/09, determinou a conversão dos valores depositados em renda da União segundo os cálculos apresentados por esta às fls. 443/460.

Em suas razões de inconformismo, sustenta a agravante que com o advento da Lei n. protocolou 11.941/09 protocolou em Juízo a desistência da presente ação em relação aos débitos tributários discutidos, como também renunciou ao direito a que se funda ação.

Desta feita, requereu o levantamento parcial dos depósitos judiciais efetuados, concernente a 100% do valor da multa, 45% dos juros de mora e 100% dos encargos legais, em conformidade ao disposto ao art. 1º, §3º, I da Lei nº 11.941/09, como também o

Revista de Direito Tributário da APET

levantamento de 55% do depósito correspondente aos juros de mora, ante a possibilidade de utilização de prejuízo fiscais do IRPJ para o pagamento de tal encargo, nos termos do art. 1º, §§ 7º e 8º do mesmo diploma legal

Assim, cabe à União, unicamente o recebimento de 100% dos depósitos judiciais relativos, unicamente, ao valor principal dos créditos tributários.

Limita o instrumento impugnativo interposto tão-somente em face da vedação à utilização dos prejuízos fiscais do IRPJ para a quitação do equivalente a 55% dos juros de mora e, por consequência, a autorização judicial para a conversão em renda da União desses valores específicos.

Assevera que é insubsistente a fundamentação lançada na decisão agravada sobre a questão, no sentido de que a utilização de prejuízos fiscais nas hipóteses de pagamento por meio de depósitos, somente é autorizada caso sejam insuficientes os valores depositados.

Argúi que a lei conferiu ao contribuinte que não efetuou qualquer depósito dos valores, o pagamento da parcela relativa a 55% dos juros de mora a utilização dos prejuízos fiscais, de modo que não se justifica tal óbice para situações nas quais o contribuinte garantiu o crédito tributário para a discussão em juízo.

Por fim, afirma que nem a lei e tampouco o regulamento, obstam, limitam ou condicionam o benefício previsto o art. 1º, §§ 7º e 8º da Lei 11.941/09, qual seja a utilização dos prejuízos fiscais para a quitação dos juros de mora remanescentes, no sentido de que para sua utilização de deve exaurir o valor dos depósitos.

Pugna pela autorização concernente a compensar com prejuízos fiscais do IRPJ o remanescente dos juros de mora (55%), como também o levantamento do equivalente a este valor.

À fl.549 foi concedido efeito suspensivo com o fito de obstar a conversão em renda da União da parcela, ora discutida até o julgamento do presente agravo de instrumento.

É o relatório.

Dispensada a revisão.

ALDA BASTO
Desembargadora Federal

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0007255-33.2013.4.03.0000/SP
2013.03.00.007255-6/SP

AGRAVANTE	: ACUMENT BRASIL SISTEMAS DE FIXACAO S/A
ADVOGADO	: SP130599 MARCELO SALLES ANNUNZIATA e outro
AGRAVADO	: Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	: SP000004 RAQUEL VIEIRA MENDES E LÍGIA SCAFF VIANNA
ORIGEM	: JUIZO FEDERAL DA 8 VARA SAO PAULO Sec Jud SP
No. ORIG.	: 00110271320084036100 8 Vr SAO PAULO/SP

JURISPRUDÊNCIA

VOTO

A Exma. Desembargadora Federal Alda Basto:

É cediço que a adesão a programa de parcelamento ou instituidor de benefício (pagamento com desconto), ante a natureza facultativa vincula o contribuinte às determinações consignadas na lei instituidora.

Nesse aspecto, cabe trazer as normas legais sobre o tema discutido.

Dispõe os §§ 7º e 8º da Lei 11.941/09:

“§ 7º As empresas que optarem pelo pagamento ou parcelamento dos débitos nos termos deste artigo poderão liquidar os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido próprios. § 8º Na hipótese do § 7º deste artigo, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa das alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento) e 9% (nove por cento), respectivamente.”

No que tange à possibilidade de adesão ao programa, na hipótese que o contribuinte, em razão de discussão administrativa ou judicial, procedeu ao depósito da exação, assim estabelece o art. 10 do mesmo diploma legal:

“Art. 10. Os depósitos existentes vinculados aos débitos a serem pagos ou parcelados nos termos desta Lei serão automaticamente convertidos em renda da União, após aplicação das reduções para pagamento a vista ou parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 12.024, de 2009) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

Parágrafo único. Na hipótese em que o valor depositado exceda o valor do débito após a consolidação de que trata esta Lei, o saldo remanescente será levantado pelo sujeito passivo.”

A regulamentação da Lei 11.941/09 foi veiculada na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009, concernente, especificamente, ao pagamento dos débitos por meio de conversão em renda da União, sendo que procedimento tem previsão no artigo 32 do referido regulamento, dos quais destaco os §§ 3º, 6º e 13 sobre o tema:

“Art. 32. No caso dos débitos a serem pagos ou parcelados estarem vinculados a depósito administrativo ou judicial, a conversão em renda ou transformação em pagamento definitivo observará o disposto neste artigo. (Redação dada pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 10, de 5 de novembro de 2009)

§ 3º Após a conversão em renda ou transformação em pagamento definitivo de que trata o § 2º, o sujeito passivo poderá requerer o levantamento do saldo remanescente, se houver, observado o disposto no § 13. (Incluído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 10, de 5 de novembro de 2009)

*§ 6º Além de observar o disposto nos §§ 1º, 2º, 4º e 13, a pessoa jurídica que pretender obter as reduções relativas à hipótese de pagamento à vista e **liquidar os juros com a utilização dos montantes de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da CSLL, na forma do art. 27, deverá, cumulativamente: (Incluído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº***

10, de 5 de novembro de 2009)

I - indicar a opção “Pagamento à vista com a utilização de créditos decorrentes de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL”, nos sítios da PGFN ou da RFB na Internet; e, (Incluído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 10, de 5 de novembro de 2009)

II - pagar à vista os eventuais débitos remanescentes, não liquidados pelo depósito, aplicando-se as reduções sobre os valores atualizados na data do pagamento, no prazo e na forma prevista no art. 28. (Incluído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 10, de 5 de novembro de 2009)

§ 13. Na hipótese de que trata o § 3º, o saldo remanescente somente poderá ser levantado pelo sujeito passivo após a confirmação pela RFB dos montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL utilizados na forma do art. 27. (Incluído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 10, de 5 de novembro de 2009)”

Observe-se que nos §§ 6º e 13º transcritos, admite expressamente a utilização dos prejuízos fiscais para, nos termos do art. 27 da Portaria, liquidar as rubricas ali consignadas e, após, autorizar, homologada a compensação dos prejuízos, o levantamento do valor remanescente.

“Art. 27. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento à vista ou pelo parcelamento nos termos desta Portaria poderá liquidar valores correspondentes a multas, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive relativos a débitos inscritos em DAU, com utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL próprios.”

De fato, inexistente qualquer óbice, ao procedimento que a agravante pretende adotar.

Cumpra-se anotar que a questão já foi submetida à apreciação desta Corte, conforme se depreende do seguinte precedente:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MEDIDA CAUTELAR. DEPÓSITO JUDICIAL. DESISTÊNCIA E RENÚNCIA AO DIREITO. LEI 11.941/09. SALDO DE JUROS DE MORADEVIDO. LIQUIDAÇÃO POR APROVEITAMENTO DE PREJUÍZO FISCAL OU BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. PORTARIA CONJUNTA 6/2009. POSSIBILIDADE. PRÉVIA CONFIRMAÇÃO PELO FISCO. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. REJEIÇÃO.

1. Caso em que não houve omissão no julgamento que, ao contrário do alegado, decidiu, expressamente, que os juros de mora com a redução legal podem ser pagos mediante uso de prejuízos fiscais, tanto no caso de pagamento à vista, como de parcelamento ou de conversão em renda do valor principal, tendo constado, a propósito, que “a hipótese de pagamento à vista ou parcelamento do artigo 27 da Portaria Conjunta SRFB/PGFN 6/2009 não exclui a de conversão em renda de depósito judicial com levantamento de saldo relativo ao benefício de redução de encargos e ao de liquidação do saldo de juros moratórios através de aproveitamento de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, desde que seja este previamente confirmado pela SRFB” (f. 575v).

2. A invocação do § 5º do artigo 32 da Portaria Conjunta SRFB/PGFN 6/2009 não é pertinente ao caso dos autos, pois trata apenas da situação em que o depósito judicial não é suficiente para a quitação total dos débitos confessados. O que se verifica aqui, porém, é a suficiência do depósito judicial à quitação do principal, desejando o contribuinte levantar o saldo para pagamento dos juros de mora, reduzidos de 100 para 55%, mediante compensação

JURISPRUDÊNCIA

de prejuízos fiscais, na forma prevista no § 6º do citado preceito normativo fiscal.

3. A alegação de que o artigo 10 da Lei 11.941/09 veda tal pedido, ao prever que os depósitos vinculados aos débitos a serem pagos ou parcelados serão automaticamente convertidos em renda da União, após as reduções legais, não é correta, pois o § 7º do artigo 1º da Lei 11.941/09 distingue a “quitação” do principal dos demais encargos legais, estatuinto a possibilidade de pagamento e parcelamento do principal, e de compensação dos acessórios devidos, multa e juros de mora. É dizer, segundo a lei é válida a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, mas apenas na “quitação” de multa e juros de mora eventualmente devidos mesmo após a redução legal, não, porém, com relação ao principal, o qual deve ser pago, parcelado ou convertido em renda na hipótese de haver depósito judicial, como aqui ocorre.

4. Trata-se, como se observa, de benefício fiscal, que se atribuiu, no campo específico dos acessórios, consistente não apenas na redução aplicável aos respectivos percentuais, como igualmente no tocante à forma de “quitação”, que se admitiu cabível através de parcelamento com prejuízos fiscais ou base de cálculo negativa, desde que o principal, no caso de depósito judicial, fosse objeto de conversão em renda.

5. O propósito do legislador, aferido pela inteligência da lei, revela ter sido reputado insuficiente para estimular a imediata adesão ao programa fiscal a mera redução percentual da multa e dos juros de mora, o que fez com que a lei fosse editada no sentido de oferecer outro benefício, qual seja, o levantamento de parte do depósito judicial do efetivamente devido e confessado, relativamente aos juros, para capitalizar o devedor, sem embargo da assunção por este do dever de efetuar a extinção da obrigação mediante compensação com prejuízos fiscais ou base de cálculo negativa, nas condições estipuladas pela legislação.

6. No caso dos autos, considerando os valores históricos, conforme planilha fazendária (f. 540), o principal depositado, a converter em renda da União, corresponde a R\$ 985.382,95, enquanto os juros, já com redução legal, atinge a cifra de R\$ 218.034,31, a ser levantada, frente à opção pela compensação, mas somente depois de apurada e confirmada, pela SRF, a existência, suficiência e regularidade do aproveitamento pretendido pelo contribuinte, nos termos do que já consignado na decisão agravada.

7. Como se observa, não existe omissão a ser sanada, verificando-se tão-somente o inconformismo da Fazenda Nacional com a solução atribuída ao caso com a aplicação da legislação pertinente, o que não evidencia o cabimento de embargos declaratórios, mas, sim, de recurso especial ou extraordinário às Cortes Superiores, conforme o caso.

8. Embargos declaratórios rejeitados.

(TRF3, MC 672, Rel. Carlos Muta, Terceira Turma, e-DJF3 13/05/2011)

Anotou-se que o procedimento para promover a liquidação dos juros com os prejuízos fiscais deve ser objeto de prévia homologação do órgão de fiscalização, restando suspensa a destinação dos depósitos a este título até sua ocorrência, nos termos do art. 32, §13, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao agravo de instrumento, para autorizar a liquidação dos juros com prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, restando suspensa a destinação dos depósitos efetuados a este título específico, até a verificação da hipótese prevista no art. 32, §13, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09.

ALDA BASTO

Desembargadora Federal

(Ementa de acórdão disponibilizada no DE da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 26.02.2014, pp. 239/240).

ADUANEIRO. BAGAGEM DESACOMPANHADA. ISENÇÃO. ESTRITA LEGALIDADE. PRAZO PARA TRAZER BAGAGEM DESACOMPANHADA 6 MESES.

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0011141-37.2008.4.03.6104/SP

2008.61.04.011141-6/SP

RELATOR : Desembargador Federal NELTON DOS SANTOS
APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : SP000006 DJEMILE NAOMI KODAMA ENAIARA PELLIZZARO
: DE LORENZI CANCELLIER
APELADO : PATRICIA BERTOLUCCI
ADVOGADO : SP167312 MARCOS RIBEIRO BARBOSA e outro
REMETENTE : JUÍZO FEDERAL DA 4 VARA DE SANTOS > 4ªSSJ > SP
No. ORIG. : 00111413720084036104 4 Vr SANTOS/SP

EMENTA

ADMINISTRATIVO. ADUANEIRO. BAGAGEM DESACOMPANHADA. ISENÇÃO. ESTRITA LEGALIDADE. PRAZO PARA TRAZER BAGAGEM DESACOMPANHADA 6 MESES.

1. Discute-se o direito ao desembarço aduaneiro de bagagem desacompanhada com isenção de impostos.
2. A questão controvertida não ingressa na seara da impossibilidade de ser trazido o bem como bagagem, pois tais bens assim se revelaram, seja pela natureza destes, seja pela relação fática dos mesmos com sua proprietária, mas os requisitos estabelecidos para o deferimento da importação com a isenção prevista para a bagagem desacompanhada.
3. Em matéria de isenção tributária, aplica-se o princípio da legalidade estrita, que afasta interpretações extensivas ou restritivas, à luz do art. 111 do CTN.
4. O prazo estabelecido no Regulamento Aduaneiro, limite fixado em 6 meses, foi ultrapassado em muito pela impetrante (4 anos), para o alcance do benefício fiscal da isenção, sendo inadmissível estendê-lo para conceder a isenção, por ausência de previsão legal.
5. Precedentes.
6. Apelação e remessa oficial parcialmente providas.

ACÓRDÃO

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

São Paulo, 13 de fevereiro de 2014.

ELIANA MARCELO
Juíza Federal Convocada

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0011141-37.2008.4.03.6104/SP

2008.61.04.011141-6/SP

RELATOR : Desembargador Federal NELTON DOS SANTOS
APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

JURISPRUDÊNCIA

ADVOGADO : SP000006 DJEMILE NAOMI KODAMA E NAIARA
APELADO : PELLIZZARO DE LORENZI CANCELLIER
ADVOGADO : PATRICIA BERTOLUCCI
REMETENTE : SP167312 MARCOS RIBEIRO BARBOSA e outro
No. ORIG. : JUIZO FEDERAL DA 4 VARA DE SANTOS > 4ªSSJ > SP
00111413720084036104 4 Vr SANTOS/SP

RELATÓRIO

A Senhora Juíza Federal Convocada Eliana Marcelo (Relatora):

Trata-se de apelação em mandado de segurança impetrado com o objetivo de obter o desembaraço aduaneiro de bagagem desacompanhada com isenção de impostos.

O pedido liminar foi deferido para afastar a exigência de recolhimento de tributos em relação à DSI nº 08/0026536-9, o que motivou a interposição do Agravo de Instrumento nº 2009.03.00.000660-0, ao qual foi negado seguimento por decisão atacada por agravo legal, ao final, julgado prejudicado ante a prolação da sentença.

Em informações, a autoridade impetrada sustentou a legalidade do ato, tendo em vista que a impetrante não teria preenchido os requisitos legais exigidos para fazer jus à isenção pretendida.

A r. sentença julgou procedente o pedido, concedendo a segurança pleiteada para afastar a exigência do recolhimento de tributos em relação à DSI nº 08/0026536-9, determinando o prosseguimento do despacho, sem prejuízo da verificação dos demais aspectos atinentes à fiscalização alfandegária.

Apelou a União, sustentando, em síntese, ausência de: I) direito líquido e certo da impetrante; II) fundamento jurídico que permita afastar a incidência tributária; e III) ato ilegal ou abusivo por parte da autoridade, que agiu nos limites da lei.

Com as contrarrazões, subiram os autos a esta Corte, opinando o Ministério Público Federal, nesta instância, pela improcedência do recurso e conseqüente manutenção da sentença.

Dispensada a revisão, na forma regimental.

É o relatório.

VOTO

Senhores Julgadores, na presente ação discute-se o direito ao desembaraço aduaneiro de bagagem desacompanhada com isenção de impostos.

Compulsando os autos, verifica-se que o caso concreto apresenta peculiaridades que demandam especial reflexão.

Um breve resgate dos fatos, que restaram incontroversos, permite divisar que a impetrante morou por dois anos em Melbourne, na Austrália, onde concluiu curso de confeitaria em instituição de ensino local, tendo retornado ao Brasil em **25.06.2004**, em razão da expiração de seu visto de permanência.

Segundo as informações prestadas pela autoridade apontada como coatora, aos **28.08.2008** foi registrada a Declaração Simplificada de Importação nº 08/0026536-9, ou seja, mais de quatro anos após o retorno da impetrante ao país, como se as condições para despachar a bagagem desacompanhada ao amparo da isenção estivessem plenamente satisfeitas. Iniciado o procedimento de conferência aduaneira, a impetrante atravessou requerimento administrativo visando obter “*relevação de prazo para fins de desembaraço de bagagem desacompanhada*”, sob a justificativa de que os seus bens de uso pessoal teriam permanecido em um guarda-móveis no exterior por falta de espaço na casa dos pais, onde residiu após retornar ao país.

O pleito da impetrante em sede administrativa foi indeferido por falta de previsão legal (fl. 80).

Nesse contexto, eis os fundamentos da sentença impugnada:

“No caso em tela, o direito líquido e certo ao prosseguimento do despacho aduaneiro decorre da instituição, por ato normativo de hierarquia legal, de isenção tributária concedida à bagagem daquele que residiu fora do país, direito esse que não poderia ser restringido por ato normativo de hierarquia inferior à lei.

Com efeito, o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.120/84, que dispõe sobre o tratamento tributário relativo à bagagem, reza que:

*Art. 1º **O viajante que se destine ao exterior ou dele proceda está isento de tributos, relativamente a bens integrantes de sua bagagem, observados os termos, limites e condições, estabelecidos em ato normativo expedido pelo Ministro da Fazenda.***

*§ 1º **Considera-se bagagem, para efeitos fiscais, o conjunto de bens de viajante que, pela quantidade ou qualidade, não revele destinação comercial.***

§ 2º O disposto neste artigo se estende: a) aos bens que o viajante adquira em lojas francas instaladas no País; b) aos bens levados para o exterior ou dele trazidos, no movimento característico das cidades situadas nas fronteiras terrestres’.

A norma em questão, editada na vigência da Constituição anterior e num período de pequena inserção mundial do país, expressamente isentou os viajantes de tributos em relação à sua bagagem, assim definida como aquela que esteja afetada a uma destinação não comercial. Tal norma de isenção, todavia, foi restringida por disposições regulamentares, que estabeleceram limitações materiais e temporais à fruição da isenção, em confronto com o disposto nos artigos 5º, inciso II, 37, ‘caput’, e 84, inciso IV, todos da Constituição Federal.

Sobre a matéria, assim, dispunha o Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/2002):

*Art. 157. A bagagem desacompanhada está isenta do imposto **relativamente a roupas e objetos de uso pessoal, usados, livros e periódicos.***

Parágrafo único. A bagagem desacompanhada deverá (Norma de Aplicação relativa ao Regime de Bagagem no Mercosul, Art. 14, itens 1 e 3, aprovada pela Decisão CMC no 18, de 1994, internalizada pelo Decreto no 1.765, de 1995):

*I - **chegar ao País dentro dos três meses anteriores ou até os seis meses posteriores à chegada do viajante; e***

*II - **provir do país ou dos países de estada ou de procedência do viajante.***

Do mesmo modo, o Ministro da Fazenda, no exercício de competência regulamentar, editou a Portaria MF nº 39/95, fixando novas condições e limites, bem como delegou ao Secretário da Receita Federal, atribuição para estabelecer outras condições. A competência delegada foi

JURISPRUDÊNCIA

exercida pela Secretaria da Receita Federal que, através da IN-SRF nº 117/98, entre outros, limitou a isenção à bagagem referente a produtos usados, mas possibilitou fosse relevado o prazo regulamentar em situações devidamente motivadas (art. 8º e 18, 3º).

No caso concreto, verifica-se que a brasileira residiu por mais de um ano no exterior e ao retornar deixou de trazer seus pertences pessoais, em razão de dificuldades para guardá-los.

Todavia, comprovando que os pertences pessoais são provenientes do país em que residiu, faz a impetrante jus à isenção de tributos sobre esses bens, trazidos como bagagem desacompanhada, ainda que adentrem ao país somente agora. Nesse aspecto, oportuno considerar que o próprio ato normativo da Receita Federal admitiu fosse relevado o prazo de 6 (seis) meses, em situações motivadas (art. 18, 3º).

No caso concreto, há que se considerar a qualidade dos bens arrolados (CDs, apostilas, livros, roupas, sapatos, fls. 76), indicando inexistência de finalidade comercial em seu ingresso no país, razão pela qual podem ser qualificados como bagagem, para efeitos fiscais.

Cumprе apontar que a jurisprudência tem observado a impossibilidade de se restringir através de atos infralegais isenção instituída por lei:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - CONSTITUCIONAL - IMPORTAÇÃO - APREENSÃO DE EQUIPAMENTO - BAGAGEM DE VIAJANTE - DECRETO-LEI Nº 2120/84 - INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 117/98.

1- O Regulamento Aduaneiro (Decreto 91.030/85, art. 228, 1º e 2º) prevê a isenção de tributos aos bens integrantes da bagagem do viajante, sendo considerado bagagem, para efeitos fiscais, o conjunto de bens do viajante que, pela quantidade ou qualidade, não revele destinação comercial (Decreto-Lei nº 2.120/84, art. 1º, 1º).

2- A autoridade impetrada procedeu à retenção do equipamento por se tratar de bem novo, cujo valor ultrapassa o limite de isenção legal, a teor do inciso II do artigo 9º da Instrução Normativa nº 117/98, da Secretaria da Receita Federal, que somente confere isenção às ferramentas, máquinas, aparelhos e instrumentos necessários ao exercício de profissão, arte ou ofício, desde que usados.

3- A isenção prevista pela Instrução Normativa em questão não conflita com aquela conferida pelo Decreto-lei nº 2.120/84, eis que abarcam situações distintas. Enquanto a IN-SRF nº 117/98 beneficia o brasileiro que residiu por mais de um ano no exterior, concedendo-lhe isenção relativa aos bens que lá possuía, o Decreto-lei nº 2.120/84 concede isenção aos bens integrantes da bagagem do viajante.

4- O laptop declarado pela impetrante insere-se no conceito de bagagem, pouco importando o fato de ser novo ou usado.

5- Não poderia a instrução normativa, hierarquicamente inferior, extrapolar os limites traçados pela lei que rege a matéria, violando o princípio da legalidade.

6- Nos termos do inciso VIII do artigo 22 da Constituição Federal, compete privativamente à União legislar sobre comércio exterior e interestadual, cabendo ao Ministério da Fazenda apenas a fiscalização e o controle, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, a teor do artigo 237 da Carta Magna.

7- Remessa oficial e apelação desprovidas. (grifei, TRF 3ª Região, AMS 230155/SP, 6ª Turma, j. 02/10/2008, Des. Fed. Lazarano Neto).”

Sem adentrar na questão de dano ao erário, infração à legislação aduaneira, às condições de ser bagagem os bens declarados como de consumo próprio, o período de permanência da impetrante no exterior para estudos e respectivo retorno ao Brasil, questões que restaram incontroversas; merece destaque a hipótese de cumprimento das regras para a obtenção da isenção prevista pela norma aduaneira.

Nesse aspecto, a questão controvertida não ingressa na seara da impossibilidade de ser trazido o bem como bagagem, pois tais bens assim se revelaram, seja pela natureza destes, seja pela relação fática dos mesmos com sua proprietária, mas os requisitos estabelecidos para o deferimento da importação com a isenção prevista para a bagagem desacompanhada.

Entendeu a autoridade administrativa que os bens importados como bagagem desacompanhada não preenchiam um dos requisitos indispensáveis a esse tipo de importação, ou seja, o lapso temporal entre o retorno da impetrante ao Brasil e a chegada das bagagens, que distam de mais de quatro anos.

A nosso ver a justificativa da impetrante de que os bens vieram muito tempo após seu retorno ao país, por eventual impossibilidade de aloca-los em sua residência, os quais, nesse período de tempo ficaram alojados em um depósito alugado em Melbourne, não satisfaz para que seja implementada a regra isentiva, não por descaracterizar o que seja bagagem, mas porque o procedimento concebe um determinado tempo para que a isenção prevaleça.

A manutenção do *decisum* supra transcrito implica reconhecer a possibilidade de o Poder Judiciário elasticar parâmetros previamente fixados pelo Poder Executivo na estipulação de benefício fiscal de isenção tributária, o que de todo não é admissível, sob pena de violação do princípio da separação de poderes.

Dessa forma, inadmissível que se estabeleça, administrativa ou judicialmente, outras exigências, critérios ou requisitos que não constam da lei que criou a isenção instituída em favor do contribuinte. A inércia por parte da impetrante culminou por lhe negar esse direito, pois omissa ao prazo conferido pelo ordenamento (seis meses), para trazer seus bens para o país, não sendo despropositada a atuação fiscal nesse sentido.

A isenção é informada pelo critério da legalidade, e para tanto se deve analisar o ordenamento vigente ao tempo em que concedida, sob pena de darmos tratamentos díspares aos contribuintes, com flagrante ofensa ao princípio constitucional da igualdade.

Ademais, em matéria tributária, a hipótese de incidência deve se adequar ao fato para fins de exclusão do crédito tributário.

Entendemos que a isenção nada mais faz que excepcionar determinado fato ou situação da incidência tributária, desde que cumpridos os requisitos legais, tendo eficácia imediata conforme, aliás, já se posicionou o Supremo Tribunal Federal a respeito.

“AGRAVO DE INSTRUMENTO - IOF/CÂMBIO - DECRETO-LEI 2.434/88 (ART. 6.) - GUIAS DE IMPORTAÇÃO EXPEDIDAS EM PERÍODO ANTERIOR A 1. DE JULHO DE 1988 - INAPLICABILIDADE DA ISENÇÃO FISCAL - EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO - ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONÔMIA - INOCORRÊNCIA - NORMA LEGAL DESTITUIDA DE CONTEUDO ARBITRÁRIO - ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO - INADMISSIBILIDADE - AGRAVO IMPROVIDO. - A isenção tributária concedida pelo art. 6. do DL 2.434/88, precisamente porque se acha despojada de qualquer coeficiente de arbitrariedade, não se qualifica, tendo

JURISPRUDÊNCIA

*presentes as razões de política governamental que lhe são subjacentes, como instrumento de ilegítima outorga de privilégios estatais em favor de determinados estratos de contribuintes. A concessão desse benefício isencional traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. - A exigência constitucional de lei formal para a veiculação de isenções em matéria tributária atua como insuperável obstáculo a postulação da parte recorrente, eis que a extensão dos benefícios isencionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. **Os magistrados e Tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe recusou a própria Lei Fundamental do Estado. E de acentuar, neste ponto, que, em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo (RTJ 146/461, rel. Min. CELSO DE MELLO).” (AI 138344 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 02/08/1994, DJ 12-05-1995 PP-12989 EMENT VOL-01786-01 PP-00183 - grifei)***

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONVÊNIO ICMS 91/91. ISENÇÃO DE ICMS. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE LOJA FRANCA. “FREE SHOPS” NOS AEROPORTOS. PROMULGAÇÃO DE DECRETO LEGISLATIVO. ATENDIMENTO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 1. Legitimidade, na hipótese, da concessão de isenção de ICMS, cuja autorização foi prevista em convênio, uma vez presentes os elementos legais determinantes para vigência e eficácia do benefício fiscal. 2. Recurso extraordinário conhecido, mas desprovido.(RE 539130, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 04/12/2009, DJe-022 DIVULG 04-02-2010 PUBLIC 05-02-2010 EMENT VOL-02388-05 PP-00900 RTJ VOL-00213- PP-00682 RDDT n. 175, 2010, p. 179-185 RT v. 99, n. 895, 2010, p. 177-185 LEXSTF v. 32, n. 374, 2010, p. 227-241)

Em matéria de isenção tributária, aplica-se o princípio da legalidade estrita, que afasta interpretações extensivas ou restritivas, à luz do art. 111 do CTN.

Nesse sentido trago à colação o entendimentos do STJ e da Sexta Turma deste Tribunal:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC - INEXISTÊNCIA - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - MÁQUINA IMPRESSORA OFFSET - BENEFÍCIO FISCAL - REGIME DE ALÍQUOTA ZERO - REQUISITOS - INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA - ART. 111, INCISO II, DO CTN.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida.

2. As isenções, diante da inteligência do art. 111, inciso II, do CTN, devem ser interpretadas literalmente, ou seja, restritivamente, pois sempre implicam renúncia de receita.

3. *A aplicação de alíquota zero na importação da máquina impressora off set em comento é concedida apenas quando preenchidos os requisitos previstos na Portaria MF n. 279/96, o que, segundo o Tribunal de origem, não ocorreu, afastando-se a violação do art. 111, II, do CTN. Agravo regimental improvido.” (AgRg no REsp 1093720/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/04/2009, DJe 04/05/2009 - grifei)*

MANDADO DE SEGURANÇA - IMPORTAÇÃO - AMOSTRAS PARA TESTES - AUSÊNCIA DE VALOR COMERCIAL - ISENÇÃO RECONHECIDA.

1. *São isentas de recolhimento de tributos incidentes na importação as amostras e remessas postais internacionais, sem valor comercial, estritamente necessárias para dar conhecimento de sua natureza, espécie e qualidade.*

2. *Despacho aduaneiro interrompido pela autoridade aduaneira, determinando-se o recolhimento de tributos, contribuições e multas incidentes, sob o fundamento de não se tratar de mercadorias isentas de valor comercial.*

3. *Para fazer jus ao benefício da isenção, não há na lei e no regulamento as restrições impostas pela autoridade aduaneira de que o conhecimento dos produtos importados a título de amostra se restrinja ao importador.*

4. *Exigências formuladas pela autoridade aduaneira que criam óbices ao exercício do direito à isenção tributária sem previsão na lei e no decreto que a regulamentam.*

5. ***Em matéria de isenção tributária aplica-se o princípio da legalidade estrita, que afasta interpretações extensivas ou restritivas, à luz do art. 111 do CTN.***

6. *Apelação provida. (TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, AMS 0003285-79.2005.4.03.6119, Rel. JUIZ CONVOCADO MARCELO AGUIAR, julgado em 02/08/2012, e-DJF3 Judicial 1 DATA:09/08/2012)*

Assim, verifica-se no caso concreto que o prazo estabelecido no Regulamento Aduaneiro, limite fixado em 6 meses, foi ultrapassado em muito pela impetrante, para o alcance do benefício fiscal da isenção, sendo inadmissível estendê-lo para conceder a isenção, por ausência de previsão legal.

Assim, nesse passo, a r. sentença *a quo* merece reforma, no que tange à liberação da bagagem desacompanhada com a isenção dos tributos, porquanto a impetrante não se encontrava abarcada pela regra isentiva. De forma que acolho o pedido sucessivo da impetrante, para que a mercadoria seja tributada pelo valor declarado.

Ante o exposto, dou parcial provimento à apelação e à remessa oficial, para que o desembaraço seja feito com a cobrança dos tributos devidos, afastando a regra isentiva.

ELIANA MARCELO

Juíza Federal Convocada

(Ementa de acórdão disponibilidade no DE da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 26.02.2014, pp. 522/523).

MANDADO DE SEGURANÇA. ENTIDADE ASSISTENCIAL. NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. NEGATIVA DE SEGURANÇA.

JURISPRUDÊNCIA

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0007243-57.2010.4.03.6100/SP

2010.61.00.007243-1/SP

RELATOR : Desembargador Federal NELTON DOS SANTOS
APELANTE : SOCIEDADE BENEFICENTE ISRAELITA BRASILEIRA
ADVOGADO : HOSPITAL ALBERT EINSTEIN
APELADO : SP103745 JOSE ANTONIO BALIEIRO LIMA e outro
ADVOGADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
No. ORIG. : SP000006 DJEMILE NAOMI KODAMA E NAIARA PELLIZZARO
DE LORENZI CANCELLIER
: 00072435720104036100 15 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. PIS E COFINS. DESEMBARAÇO. ARTIGO 150, VI, “C” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ENTIDADE ASSISTENCIAL. LEI 8.212/91. ARTIGO 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXIGÊNCIA LEGAL. PROVA PRECONSTITUÍDA EM MANDADO DE SEGURANÇA NÃO SATISFEITA.

1. Não restam dúvidas que a Constituição Federal, ao inserir uma regra de imunidade para o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, “*atendidos aos requisitos da lei*”, sendo tais benefícios “*relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas*”, quis garantir e prestigiar as atividades desse setor, tendo como parâmetro o art. 196 do texto constitucional vigente.
2. A imunidade, como regra de competência negativa, deve alcançar as situações específicas delimitadas pelo próprio texto constitucional, pois, nesse contexto, se compatibiliza com os demais princípios que a Constituição consagrou.
3. Sistemáticamente, a Constituição Federal em diversas passagens atribui ao campo da saúde de modo abrangente mecanismos facilitadores para o seu acesso, sendo especificamente a imunidade um dos seus meios, traçando princípios para a universalidade desse acesso e facilitação da prestação.
4. Tomando-se o preceito constitucional, tem-se que a fruição da imunidade pretendida deverá estar conforme seus ditames e com a legislação infraconstitucional, ou seja, com o veiculado no artigo 14 do Código Tributário Nacional.
5. A impetrante alega, ainda, que estaria beneficiada pela imunidade estabelecida pelo § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, a questão, conforme comando previsto no artigo 195, § 7º, da Constituição da República pelo qual: “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”, passou a ser disciplinada pela Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, que ao dispor sobre a organização da Seguridade Social, instituindo o respectivo Plano de Custeio, a estabeleceu no artigo 55.
6. Verifica-se que a impetrante é registrada e possui certificado como entidade filantrópica, tal como demonstrado pelos documentos expedidos pelo Ministério da Previdência e Assistência Social - Conselho Nacional de Assistência Social, logrando comprovar seu pedido de renovação da certificação (fls. 43/47), relativo a período contemporâneo à atividade de importação.
7. Entretanto, a impetrante não cumpriu os demais requisitos exigidos pela Constituição e pelo C.T.N., pelo que se depreende dos documentos que acostou com a inicial, tampouco os mencionados em seu **Estatuto Social**.

8. O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos do Conselho Nacional de Assistência Social, expedidos pelas autoridades competentes, e respectivo pedido de renovação (fls. 43/47), por si só não atestam suas finalidades e atividades essenciais, para que o benefício da imunidade seja deferido, apesar dos bens a serem desembaraçados estejam intrinsecamente relacionados ao seu objeto social.

9. No que tange as afirmações, conforme Estatutos, de não distribuir qualquer parcela de renda, ou seja, de que nenhum “*associado será remunerado pelo exercício de cargo para o qual venha a ser eleito ou nomeado na Sociedade*”, e dentre os seus objetivos o de que: “*As instituições da Sociedade visarão, dentro de sua capacidade e dos limites estabelecidos na legislação, ao atendimento beneficente a carentes, respeitados os direitos e garantias individuais fundamentais previstos na Constituição da República, buscando influir positivamente sobre a saúde da população.*”, sequer foram comprovados documentalmente. Não basta a mera juntada do Estatuto sem a prova do fato, feita documentalmente, tal como exigido legalmente, pois equivaleria a aceitar a alegação unilateral sem qualquer respaldo documental.

10. Precedentes.

11. Apelação não provida e remessa oficial parcialmente provida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento à remessa oficial e, por maioria, negar provimento à apelação, nos termos do voto da relatora, vencida a Desembargadora Federal Consuelo Yoshida que dava provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 13 de fevereiro de 2014.

ELIANA MARCELO

Juíza Federal Convocada

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0007243-57.2010.4.03.6100/SP

2010.61.00.007243-1/SP

RELATOR	:	Desembargador Federal NELTON DOS SANTOS
APELANTE	:	SOCIEDADE BENEFICENTE ISRAELITA BRASILEIRA
ADVOGADO	:	HOSPITAL ALBERT EINSTEIN
APELADO	:	SP103745 JOSE ANTONIO BALIEIRO LIMA e outro
ADVOGADO	:	União Federal (FAZENDA NACIONAL)
No. ORIG.	:	SP000006 DJEMILE NAOMI KODAMA E NAIARA
	:	PELLIZZARO DE LORENZI CANCELLIER
	:	00072435720104036100 15 Vr SAO PAULO/SP

RELATÓRIO

A Senhora Juíza Federal Convocada Eliana Marcelo (Relatora): Trata-se de apelação e remessa oficial em mandado de segurança, impetrado com o objetivo de ser reconhecida a imunidade tributária da impetrante, entidade de caráter beneficente, social, científico e cultural, sem fins lucrativos, na forma consignada no § 7º do art. 195, artigo 150, inciso VI, “c” ambos da Constituição Federal e artigo 14 do Código Tributário Nacional, referente a Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Importação (II) e às contribuições sociais (PIS e COFINS).

JURISPRUDÊNCIA

Alega a impetrante ser entidade beneficente de assistência social, destinada a “promover o desenvolvimento da atividade social nos campos da assistência médico-hospitalar (inclusive a beneficentes carentes), do ensino e da pesquisa”, e que se enquadra nas regras de imunidade previstas no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, e artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.

A liminar foi indeferida (fls. 129/137), decisão contra a qual a impetrante interpôs agravo de instrumento, recurso ao qual foi concedido parcial efeito suspensivo (fls. 166/171).

A r. sentença julgou o pedido improcedente, denegando a segurança, ao argumento da não comprovação do preenchimento dos requisitos previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional (fls. 188/197).

Apelou a impetrante (fls. 212/227), reiterando os argumentos deduzidos na inicial, pugnando pela reforma da sentença.

Com contrarrazões, subiram os autos a esta Corte, opinando o Ministério Público Federal pelo improvimento do recurso (fls. 281/290).

Dispensada a revisão, na forma regimental.

É o relatório.

VOTO

Senhores Julgadores, na presente impetração discute-se o direito à concessão da imunidade, relacionada ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ao Imposto de Importação (II) e Contribuições Sociais (PIS e Cofins), do artigo 150, inciso VI, “c” e do artigo 195, § 7º, ambos da Constituição Federal, tendo como fundamento a qualidade de entidade beneficente da impetrante (artigo 14, do Código Tributário Nacional), considerando os fins filantrópicos para os quais foi criada.

No que tange à imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal, algumas considerações devem ser feitas.

Não restam dúvidas que a Constituição Federal, ao inserir uma regra de imunidade para o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, “atendidos aos requisitos da lei”, sendo tais benefícios “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”, quis garantir e prestigiar as atividades desse setor, tendo como parâmetro o art. 196 do texto constitucional vigente, in verbis: “*Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação*”, preservando e facilitando o acesso à saúde.

A imunidade, como regra de competência negativa, deve alcançar as situações específicas delimitadas pelo próprio texto constitucional, pois, nesse contexto, se compatibiliza com os demais princípios que a Constituição consagrou.

Sistematicamente, a Constituição Federal em diversas passagens atribui ao campo da saúde de modo abrangente mecanismos facilitadores para o seu acesso, sendo especificamente a imunidade um dos seus meios, traçando princípios para a universalidade desse acesso e facilitação da prestação.

Nesse aspecto, os princípios servem como limite de atuação do julgador, limitando a vontade subjetiva do aplicador do direito, no mesmo passo em que funciona como vetor de interpretação, estabelecendo balizamentos dentro dos quais exercitará a sua criatividade, seu senso do razoável e suas capacidades, respectivamente, de interpretação e de fazer a justiça ao caso concreto. E é a Constituição, no nosso sistema, que fornece as balizas do Direito a ser aplicado, este, reconhecido como o todo, composto de princípios e normas.

Tomando por empréstimo as palavras de Eros Roberto Grau, e sob um aspecto amplo:

... a interpretação - compreensão, a decisão judicial, segundo Frosini (1991:11), considera e é determinada pelas palavras da lei e pelos antecedentes judiciais; pela figura delitiva que se imputa; pelas interpretações elaboradas pelas duas ou mais partes em conflito; pelas regras processuais; pelas expectativas de justiça nutrida pela consciência da sociedade; finalmente, pelas convicções do próprio juiz, que pode estar influenciado, de forma decisiva, por preceitos de ética religiosa ou social, por esquemas doutrinários em voga ou por instâncias de ordem política. De mais a mais, o juiz, em verdade, considera o direito todo, e não apenas um determinado texto normativo.

A decisão judicial implica necessariamente elementos emotivos e volitivos, dado que o juiz decide sempre dentro de uma situação histórica determinada, participando da consciência social de seu tempo¹.

No caso da imunidade, a linha de interpretação a ser seguida deverá ser e estar conforme os ditames constitucionais e seus princípios, linha que se opera dentro de um sistema jurídico, composto de um todo; é a aplicação do Direito que a informa.

Para a interpretação de qualquer texto, deve-se buscar a hermenêutica jurídica. Para Peter Häberle:

... a interpretação é uma arte. Um processo contínuo, historicamente situado e datado, objetivo e racional pelo qual se dá a criação, renovação, efetivação, segurança e estabilidade do Direito em uma situação concreta específica.

Trata-se de uma arte, pois, a hermenêutica tem por função criar o direito e mantê-lo vivo, latente no seio da sociedade. O intérprete é o renovador inteligente e cauto, o filósofo do Direito. O seu trabalho rejuvenesce e fecunda a fórmula prematuramente decrépita e atua como elemento integrador e complementar da própria lei escrita².

Como afirma Pietro Lora Alarcón, “o juiz tem sempre como parâmetro a ordem jurídica e sua fórmula de justo”, ordem que se funda no princípio constitucional da tripartição dos Poderes. Nesse exercício, aduz o referido autor, o juiz se inspira no seu raciocínio, aplicando a lei de forma razoável e proporcional. Partindo-se dessa ideia, vê-se que as decisões judiciais, como não poderiam deixar de ser, fundam-se em uma ordem jurídica constituída, porém, são, sobretudo, frutos da razão humana. Razão que decorre da racionalidade fundada em uma técnica interpretativa já dimensionada.

JURISPRUDÊNCIA

Nos dizeres de Amílcar de Araújo Falcão “a Constituição faz, originalmente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é assim, uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional”. (in Fato Gerador da Obrigação Tributária, 6a. Edição, Editora Forense, 1999)

Partindo-se desse raciocínio, resta-nos saber se a impetrante se enquadra nas denominadas “**instituições de assistência social, sem fins lucrativos**” para o efeito de incidir, de forma ampla a imunidade prevista constitucionalmente (artigo 150, inciso VI, alínea “c”).

Tomando-se o preceito constitucional, tem-se que a fruição da imunidade pretendida deverá estar conforme seus ditames e com a legislação infraconstitucional, ou seja, com o veiculado no artigo 14 do Código Tributário Nacional, observando-se os seguintes requisitos, a saber:

- 1) ser entidade de assistência ou social ou de educação;
- 2) que a exigência tributária incida sobre seu patrimônio, renda ou serviços;
- 3) estar a tributação relacionada a suas finalidades essenciais;
- 4) não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;
- 5) aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e
- 6) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (estes três últimos previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN).

A questão vem se pacificando, visto terem a doutrina e a jurisprudência acatado o entendimento no sentido de que a imunidade consagrada pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, abrange o IPI e II, incidentes sobre os bens destinados a serviços específicos em instituições de assistência social.

Ricardo Lobo Torres, nos dá o fundamento dessa imunidade tributária. Assim leciona o autor ao discorrer sobre o tema:

“O fundamento das instituições de educação e de assistência social é a proteção da liberdade. Pouco tem a ver com a capacidade contributiva, que é princípio de justiça. De feito, a imunidade visa a proteger os direitos da liberdade compreendidos no mínimo existencial, nas condições iniciais para garantia da igualdade de chance. As instituições de educação e de assistência social são imunes aos impostos em consideração ao direito à sobrevivência dos pobres e dos desassistidos. É necessário que atuem desinteressada e altruisticamente na proteção das camadas desprivilegiadas da sociedade. A justificativa da imunidade, por conseguinte, está em que não se pode cobrar imposto sobre atividade que substancialmente se equipara à própria ação estatal ou que a substitui no amparo à pobreza; na expressão de Silvestre Pinheiro Ferreira, não se deve lançar um imposto sobre outro imposto.”

Regina Helena Costa, in *Imunidades Tributárias Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, p. 244/245, trata da matéria, consignando que:

“A importação de bens destinados a objetivos institucionais, por sua vez, também está abrangida pela imunidade genérica contida no art. 150, VI, “c”. A semelhança do que já havia assentado a Corte em relação às instituições de assistência social, a 1ª Turma, no julgamento do RE 93.729-SP, em 26.10.1982, reconheceu o direito à imunidade fiscal à Fundação Armando Álvares Penteado em relação ao Imposto de Importação e ao Imposto sobre Produtos Industrializados sobre bens que importou para seu uso próprio.

Tal orientação mantém-se, como se pode aferir de acórdão mais recente cuja ementa está assim expressa:

‘Constitucional - Tributário - ICMS - Imunidade tributária - Instituição de educação sem fins lucrativos - Constituição Federal, art. 150, VI, “c”.

I - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infra-constitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade’.

Observe-se que esse julgado bem ilustra o entendimento da Corte. Há muito cristalizado, no sentido de rechaçar a antiquada doutrina segundo a qual a definição dos conceitos de renda, patrimônio e serviços deve respeitar a classificação dos impostos efetuada pelo Código Tributário Nacional para efeito de se determinar a amplitude das normas imunizantes.”

Nesse sentido, vem se mantendo o entendimento jurisprudencial:

“APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ART. 150, VI, “C” DA CF/88 - II - IMPORTAÇÃO DE BOMBAS DE INFUSÃO - ENTIDADE ASSISTENCIAL - PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS DO ARTIGO 14 DO CTN. 1- Não conhecidas as razões do apelo relativas à cobrança do IPI, eis que não foram objeto do pedido inicial. 2- O impetrante se qualifica como entidade de assistência social e cumpre as exigências do artigo 14 do Código Tributário Nacional. 3- A inexistência de finalidade lucrativa não se confunde com gratuidade de serviços, bem como não é característica essencial da assistência social. O fato de as entidades de assistência social cobrarem das pessoas que podem pagar pelos seus serviços não lhes retira a natureza assistencial. 4- A Corte Suprema já pacificou o entendimento de que deve ser interpretada amplamente a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, “c”, da Constituição Federal, admitindo a não incidência de tributos como o IPI e o Imposto de Importação sobre mercadorias adquiridas por entidade de assistência social, que se destinam à consecução de seus fins institucionais. (RE 243807/SP - Relator Min. ILMAR GALVÃO - Publ. DJ 28-04-00 - Primeira Turma) 5- Trata-se de importação de bombas de infusão, de modo que é evidente a sua utilização na prestação dos serviços específicos do impetrante. 6- Deve ser afastado o recolhimento do Imposto de Importação sobre os produtos importados pelo apelante, nos termos da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. 7- Precedentes jurisprudenciais da Corte: AMS nº 2003.61.19.003204-4/SP, 3ª Turma, Rel. Des. Fed. Márcio Moraes, DJU 14/03/2007, pág. 246; AG 132232/SP, 4ª Turma, Rel. Des. Federal Therezinha Cazerta, DJ 29.11.2002. 8- Apelação parcialmente conhecida e, nesta parte, provida.” (AMS 200361190069160, JUIZ LAZARANO NETO, TRF3 - SEXTA TURMA, 09/05/2008)

JURISPRUDÊNCIA

“IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMPORTAÇÃO DE “BOLSAS PARA COLETA DE SANGUE”. A imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso não conhecido. (RE 243807 - SP - Rel. Min. Ilmar Galvão - DJU de 28.4.00, pág. 98)

‘EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. A imunidade prevista no artigo 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Agravo regimental a que se nega provimento.’ (AI 378.454-AgrR/SP, Relator o Ministro Maurício Corrêa, ‘D.J.’ de 29.11.2002). No mesmo sentido: RE 237.497/SP, Ministro Nelson Jobim, ‘D.J.’ de 20.5.2002; RE 221.395/SP, Ministro Marco Aurélio, ‘D.J.’ de 12.5.2000; RE 243.807/SP, Ministro Ilmar Galvão, ‘D.J.’ de 28.4.2000; RE 228.525/SP, Ministro Carlos Velloso ‘D.J.’ de 02.8.2002; RE 175.886/SP, Ministro Carlos Velloso, ‘D.J.’ de 01.8.2002.

A impetrante alega, ainda, que estaria beneficiada pela imunidade estabelecida pelo § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, que assim dispõe:

*“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
(...) § 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”*

Com efeito, o gozo do benefício do artigo 195, § 7º, da Carta Federal, que igualmente encerra imunidade, como decidido pela Suprema Corte, exigia o cumprimento do previsto no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, ou seja, a comprovação de que a interessada é reconhecida como entidade de utilidade pública federal e estadual, distrital ou municipal; a posse de Certidão e Registro como entidade de fins filantrópicos, junto ao Conselho Nacional de Assistência Social, com a renovação a cada três anos; a não-percepção por diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, de remuneração e a prova de que não usufruem vantagens ou benefícios a qualquer título; e a demonstração da aplicação integral de eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais, exibindo anualmente ao INSS o relatório circunstanciado de suas atividades.

Retrocendo aos critérios legais relativos ao tema, que determinavam em que condições uma entidade estaria qualificada como de fins filantrópicos, podemos observar que o Decreto-lei nº 1572, de 1º de setembro de 1977, que revogou a lei federal número 3.577, de 04 de julho de 1959, determinava a qualidade de entidade com fins filantrópicos para o efeito de isenção das contribuições previdenciárias. Dizia seu artigo 1º:

“ART.1 - Fica revogada a Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, que isenta da contribuição de previdência devida aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões unificados no Instituto Nacional de Previdência Social - INPS, as entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos diretores não percebam remuneração.

§ 1º A revogação a que se refere este artigo não prejudicará a instituição que tenha sido reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data da publicação deste Decreto - Lei, seja portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado e esteja isenta daquela contribuição.

§ 2º A instituição portadora de certificado provisório de entidade de fins filantrópicos que esteja no gozo da isenção referida no “caput” deste artigo e tenha requerido ou venha a requerer, dentro de 90 (noventa) dias a contar do início da vigência deste Decreto - Lei, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal continuará gozando da aludida isenção até que o Poder Executivo delibere sobre aquele requerimento.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior aplica-se às instituições cujo certificado provisório de entidade de fins filantrópicos esteja expirado, desde que tenham requerido ou venham a requerer, no mesmo prazo, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal e a renovação daquele certificado.

§ 4º A instituição que tiver o seu reconhecimento como de utilidade pública federal indeferido, ou que não o tenha requerido no prazo previsto no parágrafo anterior deverá proceder ao recolhimento das contribuições previdenciárias a partir do mês seguinte ao do término desse prazo ou ao da publicação do ato que indeferir aquele reconhecimento.”

De acordo com as regras tratadas, o beneficiário deveria preencher dois requisitos, conforme especificado acima: a) ser entidade de fins filantrópicos e de reconhecida utilidade pública; e b) que seus diretores não percebessem remuneração.

O antigo Decreto nº 83.081, de 24 de janeiro de 1979, que aprovou o Regulamento do Custeio da Previdência Social, por sua vez, dispunha em seu artigo 68 um terceiro requisito, para que a entidade fosse beneficiada, in casu com isenção, além de “não perceberem seus diretores, sócios ou irmãos remuneração, vantagem ou benefício pelo desempenho das respectivas funções”, o de “destinar a totalidade das suas rendas ao atendimento gratuito de suas finalidades”.

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, a questão, conforme comando previsto no artigo 195, § 7º, da Constituição da República pelo qual: “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”, passou a ser disciplinada pela Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, que ao dispor sobre a organização da Seguridade Social, instituindo o respectivo Plano de Custeio, estabeleceu no artigo 55, que:

“Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

JURISPRUDÊNCIA

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.”

Insta consignar que referido artigo foi revogado pela Lei nº 12.101/09, a qual passou a dispor sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e a regular os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, *in verbis*:

“Art. 1o A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.

(...)

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam, seus dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.

§ 1o A exigência a que se refere o inciso I do caput não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2o A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1o deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3o (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3o O disposto nos §§ 1o e 2o não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.

Ressalte-se que a Lei n. 12.101/09, em seu artigo 24, dispõe que a certificação da entidade permanecerá válida até a decisão do requerimento de sua renovação, como se pode notar:

Art. 24. Os Ministérios referidos no art. 21 deverão zelar pelo cumprimento das condições que ensejaram a certificação da entidade como beneficente de assistência social, cabendo-lhes confirmar que tais exigências estão sendo atendidas por ocasião da apreciação do pedido de renovação da certificação.

§ 1o O requerimento de renovação da certificação deverá ser protocolado com antecedência mínima de 6 (seis) meses do termo final de sua validade.

§ 2o A certificação da entidade permanecerá válida até a data da decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado.

Dessa forma, permaneceu válida a certificação da impetrante até a decisão de seu requerimento de renovação.

O artigo 462, do Código de Processo Civil, estabelece que o juiz deverá levar em consideração o direito subjetivo constitutivo, modificativo ou extintivo, superveniente à propositura da lide.

Ademais, é reconhecido pela doutrina e jurisprudência a aplicação da referida regra na primeira instância e em segundo grau de jurisdição, por fato posterior à prolação da sentença. Destarte, necessário reconhecer a validade do referido certificado expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social e o enquadramento da entidade como de assistência social, nos ditames da Constituição.

Esta E. Terceira Turma tem se manifestado no mesmo sentido do aqui exposto em relação à imunidade discutida, como se pode notar:

JURISPRUDÊNCIA

“TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS. ART. 195, § 7º, DA CF. ART. 55 DA LEI 8.212/91. MODIFICAÇÕES PELA 9.732/98. CONCEITO DE ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REQUISITOS EXIGIDOS PARA A IMUNIDADE. CUMPRIMENTO. REPETIÇÃO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. 1. Remessa oficial tida por submetida. 2. O artigo 195, § 7º, da Constituição Federal disciplina a imunidade das entidades beneficentes em relação às contribuições para a seguridade social. 3. Na expressão “entidades beneficentes de assistência social” estão abrangidas tanto as entidades de assistência social como as de educação. 4. As Leis 8.212/91 e 9.732/98 pretenderam vincular a isenção (termo usado por essas leis) ao caráter exclusivamente assistencial dessas entidades. No julgamento da ADI-MC 2028, porém, o Supremo Tribunal Federal suspendeu a eficácia desses dispositivos. 5. As legislações não foram afastadas pelo aspecto formal delas. A eficácia das legislações foi suspensa em virtude da análise material que o Excelso Tribunal realizou, afirmando que deve-se exigir das entidades de assistência social somente o registro como entidade de fins filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, para o gozo de imunidade. 6. Cumprimento de todos os requisitos legais no momento da propositura da ação. 7. De se observar que a declaração de imunidade não é perpétua, devendo a Administração fiscalizar a efetiva atuação da impetrante como entidade beneficente de assistência social. Advirto, ainda, que a utilização dessa decisão para a comprovação da imunidade no futuro dependerá da manutenção das condições aqui levadas em consideração, principalmente da regular obtenção de renovação do Certificado emitido Conselho Nacional de Assistência Social. 8. Prescrição quinquenal, nos termos do artigo 168 do CTN. 9. Nas hipóteses de repetição de indébito, a taxa SELIC é aplicada como fator cumulativo de correção monetária e juros de mora a partir de 1º de janeiro de 1996, por força do art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95. 10. Incompatível a aplicação dos juros de mora a partir do trânsito em julgado, pois este in casu ocorrerá, necessariamente, quando estiver vigorando a taxa SELIC, fator que, como dito, contempla os juros de mora, tornando assim inviável a aplicação dos juros conforme a previsão do Código Tributário Nacional. 11. Apelação fazendária desprovida e remessa oficial, tida por submetida, parcialmente provida.” (APELAÇÃO CÍVEL - 1485081, DESEMBARGADOR FEDERAL MÁRCIO MORAES, TRF3 - TERCEIRA TURMA, DJF3 CJ1 de 19/04/2010).

Entretanto, outros pontos merecem consideração, haja vista tratar-se de Mandado de Segurança, pelo qual o direito deve vir comprovado de plano, para que este Poder possa, sem sombras de dúvidas, conferir à impetrante o direito pleiteado.

Conforme consta do Estatuto Social da Impetrante:

“Art. 1º - SOCIEDADE BENEFICENTE ISRAELITA BRASILEIRA “HOSPITAL ALBERT EINSTEIN” é sociedade de caráter beneficente, social, científico e cultural, sem fins lucrativos, com sede e foro na Capital do Estado de São Paulo (...).

Art. 2º - A Sociedade tem por missão promover o desenvolvimento da atividade social nos campos da assistência médico-hospitalar, do ensino e da pesquisa, em nível de excelência, observados os direitos humanos à luz dos valores universais.

Parágrafo Único - As instituições da Sociedade visarão, dentro de sua capacidade e dos limites estabelecidos na legislação, ao atendimento beneficente a carentes, respeitados os direitos e garantias individuais fundamentais previstos na Constituição da República, buscando influir positivamente sobre a saúde da população.

Art. 10 - Nenhum associado será remunerado pelo exercício de cargo para o qual venha a ser eleito ou nomeado na Sociedade.

Art. 53 - No caso de extinção ou dissolução da Sociedade, o seu patrimônio será destinado à Federação Israelita do Estado de São Paulo ou à sua sucessora legal, desde de guarde a condição de instituição de caráter filantrópico, sem fins lucrativos, e, como tal, esteja registrada no Conselho Nacional de Assistência Social. Se, porém, ocorrendo a extinção ou dissolução e quando isto se der, referida Federação ou sucessora não atender aos requisitos supra especificados, o patrimônio caberá a instituição congênera que os satisfaça (...)”

Verifica-se que a impetrante é registrada e possui certificado como entidade filantrópica, tal como demonstrado pelos documentos expedidos pelo Ministério da Previdência e Assistência Social - Conselho Nacional de Assistência Social, logrando comprovar seu pedido de renovação da certificação (fls. 43/47), relativo a período contemporâneo à atividade de importação.

Entretanto, a impetrante não cumpriu os demais requisitos exigidos pela Constituição e pelo C.T.N., pelo que se depreende dos documentos que acostou com a inicial, tampouco os mencionados em seu **Estatuto Social**.

O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos do Conselho Nacional de Assistência Social, expedidos pelas autoridades competentes, e respectivo pedido de renovação (fls. 43/47), por si só não atestam suas finalidades e atividades essenciais, para que o benefício da imunidade seja deferido, apesar dos bens a serem desembaraçados estejam intrinsecamente relacionados ao seu objeto social.

A entidade de assistência ou social ou de educação deve comprovar documentalmente nesta sede todas as atividades feitas, atendendo assim ao requisito da lei.

No que tange as afirmações, conforme Estatutos, de não distribuir qualquer parcela de renda, ou seja, de que nenhum “*associado será remunerado pelo exercício de cargo para o qual venha a ser eleito ou nomeado na Sociedade*”, e dentre os seus objetivos o de que: “*As instituições da Sociedade visarão, dentro de sua capacidade e dos limites estabelecidos na legislação, ao atendimento beneficente a carentes, respeitados os direitos e garantias individuais fundamentais previstos na Constituição da República, buscando influir positivamente sobre a saúde da população.*”, sequer foram comprovados documentalmente. Não basta a mera juntada do Estatuto sem a prova do fato, feita documentalmente, tal como exigido legalmente, pois equivaleria a aceitar a alegação unilateral sem qualquer respaldo documental.

Portanto, a impetrante não fez a prova contida no ordenamento, de que atende aos carentes e necessitados, assim como não distribui lucros, dividendos ou remunera aqueles que a ela se associaram, não fazendo jus à imunidade invocada, na importação dos produtos mencionados na inicial, embora destinados à consecução de seus objetivos sociais.

Ante o exposto, nego provimento à apelação e dou parcial provimento à remessa oficial para denegar a ordem.

JURISPRUDÊNCIA

É como voto.

ELIANA MARCELO

Juíza Federal Convocada

(Ementa de acórdão disponibilizada no DE da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 26.02.2014, pp. 525/526).

Decisões monocráticas

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS.VAREJISTA. CRÉDITO DE DESPESAS DE COMUNICAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO INSUMOS.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0014562-38.2013.4.03.0000/SP

2013.03.00.014562-6/SP

RELATORA	:	Desembargadora Federal CONSUELO YOSHIDA
AGRAVANTE	:	MAGAZINE LUIZA S/A
ADVOGADO	:	GLAUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO e outro
AGRAVADO	:	Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	:	FERNANDO NETTO BOITEUX E ELYADIR FERREIRA
ADVOGADO	:	BORGES
ORIGEM	:	JUIZO FEDERAL DA 8 VARA SAO PAULO Sec Jud SP
No. ORIG.	:	00037688820134036100 8 Vr SAO PAULO/SP

DECISÃO

INDEFIRO o efeito suspensivo pleiteado (CPC, art. 527, III).

A agravante interpôs o presente agravo de instrumento, com pedido de efeito suspensivo ativo, *rectius*, antecipação da tutela recursal, contra a r. decisão de fls. 2070/2072 dos autos originários (fls. 2145/2149 destes autos) que, em sede de ação ordinária, indeferiu o pedido de antecipação da tutela, que visa o reconhecimento ao creditamento, para fins de apuração da base de cálculo da COFINS e do PIS, dos valores despendidos com despesas com comunicação para realização de sua atividade operacional de vendas de mercadorias, o que inclui as despesas havidas com *hosting* e transmissão de dados, telefonia fixa e celular e serviços necessários para a viabilidade e a manutenção do *e-commerce*.

Pretende a agravante a reforma da r. decisão agravada, alegando, em síntese, que por ter sua atividade segregada em diversas filiais espalhadas pelo país, a adequada comercialização de suas mercadorias depende de significativos gastos com comunicação, necessários para manter interligadas e integradas as diversas áreas e pólos da empresa, inclusive escritórios, *e-commerce* e Centros de Distribuição, a fim de que a companhia possa atuar de forma organizada e estruturada; que despende mensalmente valores com *hosting* e transmissão de dados, para armazenagem de todos os dados e informações imprescindíveis à venda e distribuição de seus produtos, assim como gastos com telefonia fixa e celular e sistemas que viabilizam o *e-commerce*; que a não-cumulatividade prevista no Texto Maior, embora não seja expressamente conceituada, pressupõe um significado mínimo que deve ser respeitado pelo legislador ordinário; que a não-cumulatividade prevista nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 foi erigida a patamar constitucional e tem como pressuposto evitar incidência tributária em cascata em cada etapa da cadeia econômica; que embora

a sistemática constitucional da não-cumulatividade tenha sido introduzida inicialmente para o IPI e para o ICMS, nos quais há relação direta com a cadeia produtiva ou ciclo econômico, para o PIS e a COFINS a conexão se faz com a atividade empresarial como um todo, objetivando evitar o acúmulo de tributos sobre a totalidade das operações das sociedades empresariais; que é inaceitável a interpretação aduzida pelo r. Juízo de origem no sentido de que só é possível falar em insumos para os contribuintes prestadores de serviços ou produtores de bens, restringindo-se os efeitos da sistemática não-cumulativa, dentre outras, às empresas varejistas; que é inegável a possibilidade de a agravante se creditar das despesas ditas essenciais à sua atividade, ainda que não exerça atividade de prestação de serviços ou produção de bens; que são classificadas como insumo todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa; que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve observância à sistemática da não-cumulatividade, não se restringindo aos atos normativos em foco; que o conceito é mais amplo, contemplando a totalidade dos dispêndios que estão relacionados ao ciclo produtivo da empresa, fonte de geração de sua receita e faturamento; que a atividade da agravante se encontra segregada em diversas filiais espalhadas pelo país, sendo então imprescindível manter interligadas e integradas todas as áreas e pólos da empresa, sendo necessário *hosting* e transmissão de dados a fim de armazenar todos os dados e informações imprescindíveis à venda e distribuição de seus produtos, assim como gastos com telefonia e sistemas que viabilizam o *e-commerce*; que se de um lado a tecnologia permite à empresas atuarem de forma integrada a nível nacional, por outro esses mesmos avanços tecnológicos demandam imensuráveis dispêndios mensais para sua manutenção, os quais são indispensáveis nesse novo contexto de modernização das empresas e do próprio mercado consumidor; que não há dúvidas de que as despesas incorridas com comunicação, pagas a pessoas jurídicas que igualmente são contribuintes dos referidos tributos, devem dar direito ao creditamento para apuração da base de cálculo das contribuições em tela.

A agravada ofereceu contraminuta (fls. 2156/2170).

Não assiste razão à agravante.

Pretende a agravante a aplicação do art. 3.º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, sendo-lhe assegurado o direito de se creditar de valores devidos ao PIS e à COFINS não cumulativos, sobre custos e despesas com comunicação para realização de sua atividade operacional de vendas de mercadorias, o que inclui as despesas havidas com *hosting* e transmissão de dados, telefonia fixa e celular e serviços necessários para a viabilidade e a manutenção do *e-commerce*.

Cinge-se a discussão à abrangência do conceito de insumo utilizado no inciso II do art. 3º em análise.

É certo, por um lado, que não se pode adotar, como fazem as Instruções Normativas nº 247/2002 (PIS) e nº 404/2004 (COFINS), o conceito restritivo da legislação do IPI. O conceito de insumo para efeito de crédito de PIS/COFINS é distinto daquele contido no IPI, como tem reiteradamente decidido a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CARF), de que é exemplo o Processo 11065.191271/2006-47 - 3ª Turma - 23 a 25 de agosto/2010).

JURISPRUDÊNCIA

Por outro lado, também não é o caso de se elasticar o conceito de insumo a ponto de entendê-lo como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, como já decidiu a 2ª Câmara da 2ª Turma do CARF no Processo nº 11020.001952/2006-22. Ressalte-se que a legislação do PIS e da COFINS usou a expressão “insumo”, e não “despesa” ou “custo” dedutível, como refere a legislação do Imposto de Renda, não se podendo aplicar, por analogia, os conceitos desta última (CTN, art. 108).

Somente pode ser considerado como insumo aquilo que é diretamente utilizado no processo de fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços, e que deve ser avaliado caso a caso, não abrangendo custos ou despesas de fases anteriores nem de fases posteriores. Incluem-se nesta última hipótese os custos e despesas havidas com *hosting* e transmissão de dados, telefonia fixa e celular e serviços necessários para a viabilidade e a manutenção do *e-commerce*. Por mais relevante que sejam tais custos ou despesas para o êxito da comercialização dos produtos pela agravante, não podem ser considerados insumos da atividade comercial por ela desenvolvida.

Nesse sentido, transcrevo o seguinte precedente jurisprudencial, que acolho pela conclusão, por divergir parcialmente da fundamentação:

MANDADO DE SEGURANÇA - DIREITO TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES COFINS E PIS PELO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE - LEIS 10.637/02, 10.833/03 - DEFINIÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DEPENDE DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL - DEFINIÇÃO DE INSUMOS - ENCARGOS DE APRECIACÃO E AMORTIZAÇÃO - VEDAÇÃO DE CREDITAMENTO NAS AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS OU DESONERADAS - ARTIGO 13 DA 10.865/04.

1. O princípio da não-cumulatividade estabelecido para as contribuições sociais pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003, diverge daquela previsão originária (IPI e ICMS), dependendo de definição de seu conteúdo pela lei infraconstitucional, não se extraindo do texto constitucional a pretendida regra de obrigatoriedade de dedução de créditos relativos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido e utilizado nas atividades da empresa, por isso mesmo também não se podendo acolher tese de ofensa ao artigo 110 do Código Tributário Nacional

2. Estando as regras da não-cumulatividade das contribuições sociais afetas à definição infraconstitucional, conclui-se que: 1.º) o conceito de “insumo” para definição dos bens e serviços que dão direito a creditamento na apuração do PIS e COFINS deve ser extraído do inciso II do artigo 3.º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, sem vício das regras inseridas nas Instruções Normativas SRF n.º 247/02 (artigo 66, § 5.º, I e II, inserido pela IN 358/03) e n.º 404/04 (artigo 8.º, § 4.º, I e II), não havendo direito de creditamento sem qualquer limitação para abranger qualquer outro bem ou serviço que não seja diretamente utilizado na fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços; 2.º) nada impede que uma das verbas previstas em lei venha a ser excluída pelo legislador, desde que observado o princípio da anterioridade nonagesimal, como estabelecido no artigo 31 da Lei 10.865/04, ao vedar o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1.º do art. 3.º das Leis n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direito imobilizados adquiridos até 30.04.2004; (...)

(3ª Turma, Des. Fed. Souza Ribeiro, AMS nº 2005.61.00.028586-8, j. 26/03/2009, DJF3 07.04.09)

Por derradeiro, cumpre trazer à colação o seguinte precedente de minha relatoria, que apreciou questão semelhante :

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/02 E 10.833/03. EC Nº 20/98. FUNDAMENTO DE VALIDADE. MP'S Nº 66/02 E 135/03. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEGITIMIDADE DA SISTEMÁTICA. RESTRIÇÃO AOS CRÉDITOS. OPÇÃO DO LEGISLADOR.

1. As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, posteriores à EC nº 20/98, que modificou o art. 195, I, b, da CF, para incluir a receita, juntamente com o faturamento, como base de cálculo das contribuições à Seguridade Social, não sofrem qualquer irregularidade do ponto de vista formal ou material.
2. A partir de 01/12/02, o PIS e, a partir de 01/02/04, a COFINS passaram, validamente, a incidir sobre o faturamento mensal das pessoas jurídicas, assim entendido o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.
3. As MP's nºs 66/02 e 135/03, por sua vez, ao estabelecerem a sistemática do PIS e da Cofins não-cumulativos, mantendo o regime anterior para determinados contribuintes, não inovaram na regulamentação das bases de cálculo tampouco da alíquota das contribuições sociais.
4. Referidas medidas provisórias, convertidas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, apenas fixaram expressamente os limites objetivos para a distinção de bases de cálculo e alíquotas da Cofins em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra, já permitidas antes da edição da EC nº 20/98, motivo pelo qual não há que se falar em ofensa ao art. 246 da CF.
5. O próprio art. 195, § 9º da CF previu a possibilidade de alíquotas e bases de cálculo diferenciadas da exação, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva da mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.
6. O princípio da isonomia para as contribuições para a seguridade social deve ser interpretado de forma sistemática de acordo com o art. 195, § 9º da CF, que estabelece limites para a adoção de bases de cálculo e alíquotas diferenciadas, sem que sejam violados outros princípios igualmente consagrados, como o da capacidade contributiva, da razoabilidade e do não-confisco.
7. O disposto no § 12 do artigo 195 da CF, introduzido pela EC nº 42/03, veio em complementação ao comando constitucional, não possuindo, por sua vez, o condão de autorizar a instituição do regime não-cumulativo às contribuições dos incisos I, b e IV, caput.
8. A ausência de previsão no Texto Maior da não-cumulatividade para o PIS e para a Cofins não constitui óbice à sua instituição por lei. O que ocorre, na verdade, é que em havendo previsão constitucional, a lei não poderá dispor de maneira a violar o princípio.
9. A não-cumulatividade é prevista no Texto Maior apenas para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e para o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicação (ICMS), e não para o PIS e a Cofins, de modo que as leis que a instituíram em relação às exações em comento não estão regulamentando o Texto Maior.
10. O sistema de não-cumulatividade do PIS e da COFINS difere daquele aplicado aos tributos indiretos (ICMS e IPI), nesse se traduz em um crédito, correspondente ao imposto devido pela entrada de mercadorias ou insumos no estabelecimento, a ser compensado com débitos do próprio imposto, quando da saída das mercadorias ou produtos, evitando-se, a denominada tributação em cascata. Por sua vez, a não-cumulatividade das contribuições sociais utiliza técnica que determina o desconto da contribuição de determinados encargos, tais como energia elétrica e alugueis de prédios, máquinas e equipamentos.
- 11 Somente os créditos previstos no rol do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 são passíveis de serem descontados para a apuração das bases de cálculo do PIS e da Cofins. Se o

JURISPRUDÊNCIA

legislador ordinário houve por bem restringir o benefício a certos créditos, não cabe ao Poder Judiciário aumentá-lo ou limitá-lo sob pena de ofensa ao princípio da separação dos poderes.

12. *Cinge-se a discussão à abrangência do conceito de insumo utilizado no inciso II do art. 3º em análise.*

13. *É certo, por um lado, que não se pode adotar, como fazem as Instruções Normativas nº 247/2002 (PIS) e nº 404/2004 (COFINS), o conceito restritivo da legislação do IPI. O conceito de insumo para efeito de crédito de PIS/COFINS é distinto daquele contido no IPI, como tem reiteradamente decidido a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CARF), de que é exemplo o Processo 11065.191271/2006-47 - 3ª Turma - 23 a 25 de agosto/2010). Por outro lado, também não é o caso de se elastecer o conceito de insumo a ponto de entendê-lo como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, como já decidiu a 2ª Câmara da 2ª Turma do CARF no Processo nº 11020.001952/2006-22. Ressalte-se que a legislação do PIS e da COFINS usou a expressão “insumo”, e não “despesa” ou “custo” dedutível, como refere a legislação do Imposto de Renda, não se podendo aplicar, por analogia, os conceitos desta última (CTN, art. 108).*

14. *Somente pode ser considerado como insumo aquilo que é diretamente utilizado no processo de fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços, e que deve ser avaliado caso a caso, não abrangendo custos ou despesas de fases anteriores nem de fases posteriores. Incluem-se nesta última hipótese os custos e despesas com propaganda, publicidade, marketing, promoções, comissões, pesquisas de mercado, relacionados à comercialização dos produtos. Por mais relevante que sejam tais custos ou despesas para o êxito da comercialização dos produtos pela apelante, não podem ser considerados insumos da atividade comercial por ela desenvolvida.*

15. *Precedente desta Corte.*

16. *Apelação improvida.*

(TRF-3ª Região, Apelação Cível nº 0005469-26.2009.4.03.6100/SP, Sexta Turma, rel. Des. Fed. Consuelo Yoshida, D.E. 22/06/2012).

Em face do exposto, INDEFIRO o efeito suspensivo pleiteado.

Comunique-se ao MM. Juízo *a quo*, dispensando-o de prestar informações, nos termos do art. 527, IV, do CPC.

Intimem-se.

São Paulo, 16 de outubro de 2013.

Consuelo Yoshida

Desembargadora Federal

(Decisão monocrática disponibilizada no DE Justiça Federal 3ª Região, divulgação 24.10.2013, p. 776/779).

CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. EXERCÍCIOS DE 1989 E 1990. RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE DA REVOGAÇÃO DA CORREÇÃO.

AGRAVO DE INSTRUMENTO 805.910

ORIGEM: AMS - 199903990008120 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIAO

PROCED. : SÃO PAULO

RELATOR: MIN. DIAS TOFFOLI
AGTE.(S): PELES POLO NORTE LTDA
ADV.(A/S): LEO KRAKOWIAK E OUTRO(A/S)
AGDO.(A/S): UNIÃO
PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

DECISÃO:

Vistos.

Trata-se de agravo de instrumento interposto de decisão que não admitiu recurso extraordinário.

O acórdão do Tribunal Regional da Terceira Região restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. EXERCÍCIOS DE 1989 E 1990. OTN DE NCZ\$ 10,51, EM 1989, E ÍNDICES DE 70,28% OU 42,72%, RELATIVOS A INFLAÇÃO DE JANEIRO/89. LEIS 7.730, 7.777 E 7.799, DE 1989. UTILIZAÇÃO DO IPC/IBGE, EM 1990 QUE NÃO SE LEGITIMA ANTE A FALTA DE PREVISÃO LEGAL. MODIFICAÇÕES IMPRIMIDAS PELAS LEIS NºS. 8.024 E 8030, DE 1990 QUE DESATRELARAM O BTN DESTES ÍNDICES, INSTITUINDO O IRVF PARA O MISTER. LEI Nº 8.200/91, PERMITINDO O APROVEITAMENTO DA DIFERENÇA ENTRE ESTES DOIS CRITÉRIOS EM QUATRO EXERCÍCIOS, DEPOIS AMPLIADO PARA SEIS, QUANTO AO EXERCÍCIO DE 1990. CONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA PELO C. STF.

1. Na linha já decidida pelo Pretório Excelso, não se extrai um conceito de renda diretamente do texto constitucional, onde apenas se discrimina esta competência tributária à União, cabendo ao CTN, nos termos do art. 146 da lei maior, definir este imposto, estabelecendo fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, providência implementada nos arts. 43 a 45 do aludido Código. Silente ainda a norma constitucional em relação à aplicação de índices de correção monetária, adstritos ao princípio da legalidade, não cabendo ao contribuinte optar por índice não previsto em lei.

2. As modificações levadas à efeito pelas Leis nºs. 7.730, 7.777 e 7.799, de 1989, dispuseram a respeito, impondo-se a observância destes preceitos no tocante aos levantamentos contábeis do ano de 1989.

3. Precedentes do Colendo STJ e desta E. Corte.

4. Apelo da União e remessa oficial providos, prejudicado o recurso da impetrante.

A recorrente aduz, preliminarmente, com violação aos arts. 5º, XXXV e LV e 93, IX da Constituição e, no mérito, aos arts. 153, III; 5º, II e XXXVI; e 150, II, todos da Constituição. Esclarece que a discussão posta nos autos diz respeito ao ano-base de 1989, especialmente quanto ao índice de janeiro.

Decido.

O Plenário desta Corte, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 208.526/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, no dia 20.11.2013, por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário para declarar a inconstitucionalidade do artigo 30, § 1º, da Lei nº 7.730/89, e do artigo 30, caput, da Lei nº 7.799/89, bem como determinou a aplicação do resultado do julgamento ao regime da repercussão geral reconhecida no RE nº 242.689, Relator o Ministro Gilmar Mendes.

Na ocasião, a Corte decidiu no sentido de reconhecer o direito à parte recorrente à correção monetária nos termos da legislação revogada, sob o fundamento de que o

JURISPRUDÊNCIA

distanciamento entre o índice fixado em lei e aquele que efetivamente refletiu a inflação do período causou uma disparidade muito grande quando da atualização das demonstrações financeiras com reflexos na apuração do lucro e consequentemente no valor do tributo a pagar, ocasionando a tributação de um lucro fictício.

Diante do exposto, conheço do agravo de instrumento e, desde já, dou provimento recurso extraordinário para o fim de reformar o acórdão recorrido, reconhecendo o direito da parte recorrente à correção monetária considerada a inflação do período nos termos da legislação revogada, afastadas as regras do § 1º do art. 30 da Lei nº 7.730/89, e do art. 30 da Lei nº 7.799/89.

Publique-se.

Brasília, 12 de dezembro de 2013.

Ministro

DIAS TOFFOLI

Relator

(Decisão monocrática disponibilizada no DJe-STF nº 23/2014, 03.02.2014, publicada em 04.02.2014, p. 116).

SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL

15ª VARA FEDERAL

SENTENÇA Nº 90-A/2014

TIPO A

PROCESSO N.: 35352-82.2013.4.01.3400

CLASSE 1100 AÇÃO ORDINARIA/TRIBUTÁRIA

AUTORA: INTERMONEY VALORES, SOCIEDAD DE VALORES SA

RE: UNIÃO FEDERAL

Vistos, etc...

Trata-se de ação ordinária, com pedido de antecipação dos efeitos da tutela, ajuizada por INTERMONEY VALORES, SOCIEDAD DE VALORES SA, em desfavor da UNIÃO FEDERAL, objetivando, em síntese, a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária que a obrigue ao pagamento do imposto de renda retido na fonte no Brasil, bem assim a repetição do indébito.

Sustentou a autora, em linhas gerais, que na condição de interveniente no contrato celebrado entre a Agência para a Energia (ADENE) - sociedade portuguesa - e a Fundação Renato Azeredo - FRA - cujo objeto estaria assentado na prestação de serviços de consultoria, teria se responsabilizado pela transferência dos pagamentos da FRA à ADENE.

Aduziu, entretanto, que a demandada teria retido o percentual de vinte e cinco pontos sobre cada parcela do pagamento remetida a Portugal, o que se afiguraria indevido, tendo em conta o acordo bilateral de isenção tributária firmado entre Brasil e Portugal, uma vez que a ADENE não teria estabelecimento estável no Brasil.

A União Federal, por sua vez, destacou que pelo fato de o rendimento estar sendo pago a partir do Brasil e por pessoa jurídica aqui domiciliada e ainda considerando que a prestadora estrangeira estaria recebendo receita e não apurando lucro, aplicar-se-iam o artigo 7º da Lei n. 9.779/99 e artigo 685, II do RIR/99.

Contestação às f. 142/157.

Réplica às f. 187/193.

Sem provas adicionais.

Decido.

A controvérsia trazida à baila concerne à aferição da legalidade da incidência tributária sobre valores remetidos ao exterior e retidos na fonte pelo Fisco, decorrente de contrato de prestação de serviços com pessoa jurídica portuguesa, tendo em conta convenção internacional.

Compulsado o feito e analisado o lastro probatório guerreado, mormente a legislação de regência e a jurisprudência atualizada e dominante, verifico que a pretensão deduzida na peça de ingresso merece ser acolhida.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que as normas oriundas de tratados internacionais, uma vez incorporadas ao ordenamento jurídico brasileiro, situam-se no mesmo plano de validade da legislação ordinária, de sorte que na antinomia incidente à hipótese a solução está assentada no princípio da especificidade.

Por meio do Decreto n. 188/2001, a Convenção Brasil-Portugal (Decreto n. 4.012/2001) passou a compor o conjunto de leis nacionais.

No caso, o contrato objeto desta demanda se encontra sob o pálio da referida convenção internacional.

Nesse compasso, havendo norma específica a regular a situação jurídica posta, esta norma afasta a incidência da regra genérica da Lei n. 9.799/2001, independentemente de se tratar de norma posterior, haja vista que a lei específica anterior prevalece sobre a lei genérica posterior.

A Agência para a Energia - ADENE - é pessoa jurídica portuguesa sem estabelecimento estável no Brasil, conforme se pode aferir, inclusive, de declaração firmada pela Fundação Renato Azeredo (f. 13).

De tal sorte, está isenta de tributação na fonte, nos termos do artigo 7º da Lei n. 9.799/2001 tendo em conta a incidência no caso da regra específica do acordo bilateral estabelecido entre Brasil e Portugal, em seu artigo 7º, I, que assim dispõe, evitando-se a bitributação:

“Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, e não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado.”

No que diz respeito à expressão lucros utilizada acima, convém ressaltar que o item 3 do artigo 7º da mencionada Convenção firma que “na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas devidamente comprovadas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável.”

JURISPRUDÊNCIA

Portanto, o conceito de lucro assinalado na norma internacional não reflete o conceito da legislação tributária pátria, uma vez que dele ainda poderão ser deduzidas despesas; ou seja, amolda-se ao conceito de rendimentos.

O objetivo do acordo, assim, foi afastar a tributação pelo Estado da fonte pagadora, isto é, dos rendimentos auferidos com a prestação do serviço, a fim de que a exação seja analisada de acordo com as regras da legislação do Estado em que se encontra a prestadora de serviços, até porque a sociedade empresarial que remete o pagamento não tem condições de avaliar o lucro havido em não havendo estabelecimento estável no país.

A tese defendida pela União Federal, portanto, não encontra guarida na sistemática jurídica de regência.

Posto isto, ratifico as decisões de antecipação dos efeitos da tutela e julgo procedente o pedido para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a autora ao pagamento do imposto de renda retida na fonte no Brasil, em razão do contrato de prestação de serviços objeto desta demanda.

Condeno a União Federal, ainda, a proceder à repetição dos indébitos tributários, devidamente atualizados conforme Manual de Cálculos da Justiça Federal.

Custas pela ré, que arcará, ainda, com os honorários advocatícios, ora fixados em R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), a teor do disposto no artigo 20, § 4º do CPC.

P.R.I.

Brasília, 31 de janeiro de 2014

João Luiz de Sousa

Juiz Federal Titular da 15ª Vara Cível

(Sentença disponibilizada no e-DJF1, n. 24, disponibilização 03.02.2014, publicação 04.02.2014, p. 829).

Ementas

INCLUSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE REINTEGRA E DE ICMS NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. INEXIGIBILIDADE.

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5002869-58.2013.404.7205/SC

RELATOR : OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA
APELANTE : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
APELADO : ELECTRO AÇO ALTONA S/A
ADVOGADO : PEDRO HENRIQUE FONTES FORNASARO

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO RETIDO. NÃO CONHECIMENTO. APELAÇÃO DA UNIÃO. RAZÕES DISSOCIADAS DO DECISUM. CONHECIMENTO PARCIAL. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. REINTEGRA. LEI Nº 12.456/11. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

1. A teor do disposto no § 1º do art. 523 do CPC, não se conhece do agravo retido quando a parte não requerer expressamente, nas razões ou na resposta da apelação, a sua apreciação pelo Tribunal.

2. Não se conhece da apelação da União na parte em que esta se insurge quanto à incidência de correção monetária sobre crédito escritural, porquanto não guarda pertinência com o que decidido na sentença, que reconheceu o direito da parte autora à repetição do indébito tributário, determinando a sua atualização pelo índice legal, qual seja, a taxa SELIC.

3. Tratando-se o REINTEGRA de incentivo fiscal, não se mostra razoável considerá-lo como receita tributável para fins de apuração da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS.

4. Sentença mantida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, não conhecer do agravo retido da parte autora e conhecer em parte da apelação da União e, na parte em que conhecida, negar-lhe provimento e negar provimento à remessa oficial, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Porto Alegre, 17 de dezembro de 2013.

Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona

Relator

(Ementa disponibilizada no DE de 19.12.2013).

IPI. CREDITAMENTO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. AÇÃO RESCISÓRIA. MODULAÇÃO DE EFEITOS. IMPOSSIBILIDADE.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AÇÃO RESCISÓRIA Nº 0002102-89.2013.404.0000/SC

RELATOR : Des. Federal JORGE ANTONIO MAURIQUE

EMBARGANTE : BEBIDAS THOMSEN LTDA/

ADVOGADO : Cheila Cristina Schmitz

EMBARGADO : ACÓRDÃO DE FOLHAS

INTERESSADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

EMENTA

AÇÃO RESCISÓRIA. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DE EFEITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica (STF, RE 353657/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe de 07-03-2008, p. 502).

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, acolher os embargos de declaração, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 05 de dezembro de 2013.

(Ementa disponibilizada no DE JF4ª Região nº 16/2014, divulg 22.01.2014, pp. 1/2).

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. LUCRO REAL. INCLUSÃO DO VALOR DA CSLL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. CONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525

ORIGEM: AMS - 199903990381887 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S): SANTANDER S.A - SERVIÇOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS E DE CORRETAGEM DE SEGUROS, ATUAL DENOMINAÇÃO DE BANESPA S/A SERVIÇOS TÉCNICOS ADMINISTRATIVOS E DE CORRETAGEM DE SEGUROS

ADV.(A/S): MARIA RENATA ORLANDI ROBAZZI DAVANSO E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S): MARIA RITA FERRAGUT

RECDO.(A/S): UNIÃO

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

Decisão:

Após o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Relator), que conhecia e negava provimento ao recurso, e o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio, que também conhecia do recurso, mas dava-lhe provimento, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, porque em representação do Tribunal no exterior, o Senhor Ministro Eros Grau. Falaram, pelo recorrente a Dra. Maria Rita Ferragut e, pela recorrida o Dr. Luís Carlos Martins Alves, Procurador da Fazenda Nacional. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 22.10.2008.

Decisão:

O Tribunal, preliminarmente, rejeitou o pedido de nova sustentação oral. Em seguida, colhido o voto do Ministro Teori Zavascki, o Tribunal, por maioria, conheceu do recurso e negou-lhe provimento, vencido o Ministro Marco Aurélio. Ausentes, justificadamente, o Ministro Celso de Mello e, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes. Presidiu o julgamento o Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 09.05.2013.

EMENTA

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DEVIDO PELA PESSOA JURÍDICA (IRPJ). APURAÇÃO PELO REGIME DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LÚCRO LÍQUIDO. PROIBIÇÃO. ALEGADAS VIOLAÇÕES DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 153, III), DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS (ART. 146, III, A), DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ART. 145, § 1º) E DA ANTERIORIDADE (ARTS. 150, III, A E 195, § 7º).

1. O valor pago a título de contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL não perde a característica de corresponder a parte dos lucros ou da renda do contribuinte pela circunstância de ser utilizado para solver obrigação tributária.

2. É constitucional o art. 1º e par. ún. da Lei 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ.

Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 26/2014, divulg 06.02.2014, public 07.02.2014, p. 52).

IRPJ E CSLL. ART. 74 DA MP 2158-35/2001. LUCROS DE COLIGADAS E CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. INCONSTITUCIONALIDADE PARA COLIGADAS SITUADAS EM PAÍSES DE TRIBUTAÇÃO REGULAR. CONSTITUCIONALIDADE PARA CONTROLADAS SITUADAS EM PARAÍSO FISCAIS.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588

ORIGEM: ADI - 155558 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PROCED.: DISTRITO FEDERAL

RELATORA: MIN. ELLEN GRACIE

REDATOR DO ACÓRDÃO: MIN. JOAQUIM BARBOSA

REQTE.(S): CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADV.(A/S): GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

INTDO.(A/S): PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S): CONGRESSO NACIONAL

Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado por indicação de Sua Excelência, a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 18.12.2002.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, rejeitando a preliminar de legitimidade e julgando procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão “ou coligada”, duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela requerente o Dr. Gustavo do Amaral Martins. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.02.2003.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente, em parte, a ação, e do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente), julgando-a improcedente para dar interpretação conforme à Constituição, nos termos de seu voto, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Renovado o relatório e a sustentação. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela requerente, o Dr. Gustavo do Amaral Martins e, pela Advocacia-Geral da União, o Dr. Álvaro Augusto Ribeiro Costa, Advogado-Geral da União. Plenário, 09.12.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 24.02.2005.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, julgando procedente a ação, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Carlos Britto. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Não participou da votação a Senhora Ministra Cármen Lúcia por suceder ao Senhor

JURISPRUDÊNCIA

Ministro Nelson Jobim, que proferira voto. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 28.09.2006.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski que, na linha dos votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, julgava procedente a ação para dar interpretação conforme ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, de forma a excluir do seu alcance qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para efeito de incidência do imposto, e declarava a inconstitucionalidade do artigo 74, seu parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158, e do voto do Senhor Ministro Eros Grau que, acompanhando a linha do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim, julgava improcedente a ação, também para dar interpretação conforme à Constituição, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Carlos Britto. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Cármen Lúcia e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 25.10.2007.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Ayres Britto, julgando improcedente a ação direta para dar interpretação conforme ao artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Cezar Peluso (Presidente), e o voto do Senhor Ministro Celso de Mello, julgando-a procedente para dar interpretação conforme ao § 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, o julgamento foi suspenso para colher o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 17.08.2011.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), julgando parcialmente procedente a ação direta para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, de modo a limitar a sua aplicação à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil cujas coligadas ou controladas no exterior estejam localizadas em países de tributação favorecida, ou seja, países desprovidos de controles societários e fiscais adequados, normalmente conhecidos como “paraísos fiscais”, o julgamento foi suspenso. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Não participam da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que já proferiram votos em assentadas anteriores. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Plenário, 03.04.2013.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”), e que o referido dispositivo se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa, que lavrará o acórdão. Não participaram da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que votaram em assentadas anteriores. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 10.04.2013.

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA

JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função evasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 27/2014, divulg. 07.02.2014, public. 10.02.2014, p. 72/73).

ISS. BASE DE CÁLCULO. NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DO SEGURO INCONDICIONADO.

EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.412.951 - PE (2013/0353934-0)

JURISPRUDÊNCIA

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON
EMBARGANTE : MUNICÍPIO DE RECIFE
PROCURADOR : MARIA HELENA DUARTE LIMA E OUTRO(S)
EMBARGADO : SER EDUCACIONAL S.A
ADVOGADOS : ADONIAS DOS SANTOS COSTA
RODRIGO LEONARDO DE ANDRADE TENÓRIO

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. DESCONTO NO VALOR DO SERVIÇO PRESTADO. INCONDICIONADO.

1. Segundo o artigo 9º do DL 406/68, a base de cálculo do ISS é o valor do serviço prestado, entendendo-se como tal o correspondente ao que foi recebido pelo prestador.
2. Se o abatimento no preço do serviço fica condicionado a uma condição a cargo do tomador do serviço, tal desconto deve-se agregar à base de cálculo.
3. Diferentemente, se o desconto não é condicionado, não há base econômica impositiva para fazer incidir o ISS sobre valor não recebido pelo prestador.
4. O desconto incondicionado, concedida por liberalidade do prestador sem qualquer imposição, reduzirá o valor do serviço, com reflexo para o Fisco que, em decorrência da liberalidade, receberá menos tributo. Conforme reconhece a doutrina, se a base impositiva é o valor recebido pelo prestador, nada pode ser feito, senão considerar como base de cálculo o valor do serviço com o abatimento.
5. Embargos de declaração acolhidos para conhecer do Recurso Especial e negar-lhe provimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça “A Turma, por unanimidade, acolheu os embargos de declaração, para conhecer do recurso especial e negar-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Humberto Martins, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques (Presidente) votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Brasília-DF, 17 de dezembro de 2013(Data do Julgamento)

(Ementa publicada no DJe nº 1453, publicação 07.02.2014, p. 1299/1300).

AGENTE MARÍTIMO. REGISTRO DE DADOS PERTINENTES AO EMBARQUE DA MERCADORIA. RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO TRANSPORTADOR.

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0001509-50.2009.4.03.6104/SP

RELATOR : Desembargador Federal NELTON DOS SANTOS

APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : SP000006 DJEMILE NAOMI KODAMA E NAIARA PELLIZZARO DE

LORENZI CANCELLIER

APELADO : MSC MEDITERRANEAN SHIPPING DO BRASIL LTDA

ADVOGADO : SP208756 FÁBIO DO CARMO GENTIL e outro

REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 4 VARA DE SANTOS > 4ªSSJ > SP
No. ORIG. : 00015095020094036104 4 Vr SANTOS/SP

EMENTA

ADMINISTRATIVO. AUTO DE INFRAÇÃO. AGENTE MARÍTIMO. REGISTRO DE DADOS PERTINENTES AO EMBARQUE DA MERCADORIA. RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO TRANSPORTADOR.

1. A obrigação de registrar os dados referentes ao embarque da mercadoria é do transportador, não sendo possível transferir a responsabilidade pelo ilícito administrativo ao agente marítimo.
2. *In casu*, a responsabilidade é exclusivamente do transportador, não podendo ser transferida para a apelada, mesmo que houvesse assumido obrigações e assinado termo de responsabilidade, pois não pode ser equiparada ao transportador, nos termos da Súmula n.º 192, do extinto Tribunal Federal de Recursos, aplicável na espécie.
3. Apelação e remessa oficial improvidas.

ACÓRDÃO

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

São Paulo, 13 de fevereiro de 2014.

ELIANA MARCELO

Juíza Federal Convocada

(Ementa de acórdão disponibilidade no DE da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 26.02.2014, p. 523).

ADMINISTRATIVO. EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA DE MAQUINÁRIO NACIONALIZADO PARA CONSERTO. REIMPORTAÇÃO. INEXIGÊNCIA DE LICENCIAMENTO NÃO AUTOMÁTICO. INAPLICABILIDADE DO ART. 10 DA PORTARIA N. 10/2010 DA SECEX.

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0002923-27.2011.4.03.6100/SP

RELATOR : Desembargador Federal NELTON DOS SANTOS

APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : SP000006 DJEMILE NAOMI KODAMA E NAIARA PELLIZZARO DE

LORENZI CANCELLIER

APELADO : LINX TECNOLOGIA ELETRONICA LTDA

ADVOGADO : SP213576 RICARDO DE OLIVEIRA CONCEICAO e outro

REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 5 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

No. ORIG. : 00029232720114036100 5 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

ADMINISTRATIVO. EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA DE MAQUINÁRIO NACIONALIZADO PARA CONSERTO. REIMPORTAÇÃO. INEXIGÊNCIA DE LICENCIAMENTO NÃO AUTOMÁTICO. INAPLICABILIDADE DO ART. 10 DA PORTARIA N. 10/2010 DA SECEX. 2011.61.00.002923-2/SP

JURISPRUDÊNCIA

1. Pretende-se o desembaraço aduaneiro de maquinário submetido ao regime de exportação temporária de que trata os artigos 431 a 462 do Regulamento Aduaneiro. As máquinas foram importadas pela General Motors do Brasil entre os anos de 2006 e 2007, fato comprovado através das Declarações de Importações acostadas às (f. 40-76); no ano de 2010, a General Motors contratou a impetrante para reparo das máquinas, que por sua vez contratou a empresa NAC Image Technology, Inc., no Japão (f. 33), por ser detentora de mão-de-obra qualificada no conserto das máquinas. Assim, a impetrante requereu uma autorização para exportação temporária das máquinas, tendo sido deferido pela Receita Federal.

2. É equivocada a alegação da União, formulada no recurso de apelação, de que o regime de exportação temporária não seria aplicável ao caso porque o *caput* do art. 449 não faz referência a mercadorias usadas. O § 1º e o *caput* do artigo 449 não fazem referência à “mercadoria usada” e tampouco à “mercadoria nova”, de maneira que nenhuma delas poderia ser excluída do regime. Ademais, se o regime não fosse aplicável ao caso, a Receita Federal não o teria deferido num primeiro momento, sendo certo que esta questão sequer chegou a ser levantada no processo administrativo (f. 93).

3. Quanto à necessidade de licenciamento para as mercadorias, não se pode confundir o procedimento de importação, no qual um produto de origem estrangeira é nacionalizado após uma completa verificação aduaneira e o recolhimento dos correspondentes tributos; com o regime de exportação temporária, no qual um produto, nacional ou nacionalizado, é exportado para cumprimento de um fim específico e com prazo determinado para reingresso ao território nacional. A exigência de licenciamento não automático diz respeito à importação de mercadoria estrangeira usada, ou seja, ao primeiro ingresso de bens importados usados no país, hipótese esta distinta da reimportação de bens exportados para reparo.

4. Assim, na medida em que o artigo 10 da Portaria n.º 10/2010 da SECEX refere-se apenas a “importações”, e não a “reimportações”, não é admitida a interpretação efetuada pela administração aduaneira, sob pena de criação de obrigação não prevista em lei. Precedente do STJ.

5. Reexame necessário e recurso de apelação improvidos.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento ao reexame necessário e ao recurso de apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 13 de fevereiro de 2014.

ELIANA MARCELO

Juíza Federal Convocada

(Ementa de acórdão disponibilizada no DE da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 26.02.2014, pp. 528/529).

