

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
COORDENADOR

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO XI - EDIÇÃO 42 - JUNHO 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 42 – Junho 2014

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2014  
Rua Cincinato Braga, 340 - 12º andar  
01333-010 – 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 Cincinato Braga, 340 - 12º andar  
01333-010 – São Paulo-SP – Brasil – Fone: (11) 3105-7132



## INSTRUÇÕES PARA PUBLICAÇÃO DE ARTIGOS NA REVISTA DA APET

A *Revista de Direito Tributário da APET* é uma publicação especializada em Direito Tributário, portanto todos os artigos enviados devem versar sobre esse tema.

A publicação dos artigos não importará em retribuição financeira para o(a) autor(a) por parte da MP Editora ou por parte da APET.

A remessa espontânea dos artigos significará a cessão dos direitos autorais à Revista e, uma vez publicados, será permitida posterior reprodução, desde que citada a fonte.

É de responsabilidade do(a) autor(a) a observância da Lei n. 9.610/98.

Os artigos devem ser inéditos e datados do dia da elaboração. Todas as citações devem estar acompanhadas da respectiva fonte de referência.

Os arquivos deverão ser enviados em documento de Word, tendo um mínimo de 15 e um máximo de 20 páginas, observadas as seguintes configurações:

a) fonte Arial tamanho 11 para o corpo do texto e Arial 9 para as notas de rodapé e citações; espaçamento entre linhas de 1,5 cm.

b) margens em página com formato A4: superior 2,5 cm; inferior 2,5 cm; esquerda 3,0 cm; e direita 3,0 cm. O espaçamento entre linhas é 1,5 cm;

O(A) autor(a) deverá enviar também um minicurrículo de seu histórico profissional e acadêmico, bem como os dados para contato.

Os artigos poderão ser encaminhados para o Coordenador Geral da Revista, Marcelo Magalhães Peixoto, por e-mail ([mmmp@mpeditora.com.br](mailto:mmmp@mpeditora.com.br)) ou, na forma impressa, para o endereço: Rua Cincinato Braga, 340 - 12º andar, Bela Vista, CEP 01333-010, 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

### **EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO**

Doutor e Mestre em Direito pela PUC-SP. Advogado e Consultor Tributário em São Paulo. Autor dos livros *Imposto de Renda das Empresas* (9. ed. 2012, Editora Atlas) e *Planejamento Tributário* (1. ed. 2009, Editora Saraiva).

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

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

### **ISABELLA DE MAGALHÃES CASTRO PACÍFICO**

Graduada pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pela FGV/SP. Advogada em São Paulo.

### **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 FECCOMERCIO – SP. Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária – CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais – IICS.

### **JOSÉ EDUARDO BURTI JARDIM**

Graduado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 1992. Mestrando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP. Sócio do escritório Eduardo Jardim e Advogados Associados desde 1993.

### **VIVIAN CASANOVA ESKENAZI**

Advogada em São Paulo. Pós-graduada em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes.



# SUMÁRIO

<b>ARTIGOS</b>	<b>13</b>
IRPJ E CSLL: QUESTÕES EM TORNO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL SOBRE O VALOR DA RESERVA DE ÁGIO NAS OPERAÇÕES DENOMINADAS “CASA E SEPARA”	15
<i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	
1. Estrutura da operação “casa e separa”	15
2. Precedentes jurisprudenciais do CARF a respeito da equivalência patrimonial sobre reserva de ágio	18
3. A equivalência patrimonial na legislação tributária	31
4. Advertência final	38
A RESOLUÇÃO N. 13 DE 2012, DO SENADO FEDERAL, À LUZ DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	39
<i>Isabella de Magalhães Castro Pacifico</i>	
I. Introdução	39
II. O princípio federativo e a “Guerra Fiscal”	41
III. A competência do Senado Federal e a edição da Resolução n. 13, de 25 de abril de 2012	47
IV. Os vícios de inconstitucionalidade da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal	51
V. Conclusões	63
VI. Referências	65
A CASSAÇÃO DA INSCRIÇÃO ESTADUAL DO ICMS PREVISTA PELA LEI N. 15.315/2014, DO ESTADO DE SÃO PAULO. INCONSTITUCIONALIDADES	69
<i>José Eduardo Burti Jardim</i>	
I. A lei não descreve o modo de aplicação da penalidade de cassação nem a forma de defesa do contribuinte (violação do art. 5º, incisos LIV e LV, da CF/88)	71
II. Violação do direito ao exercício de atividade econômica (art. 1º, IV, artigo 5º, inciso XIII, e artigo 170, parágrafo único, da Constituição Federal)	73
	9

III. Violação do princípio da proporcionalidade	74
Considerações finais	76
<b>A APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E O POSICIONAMENTO DO CARF</b>	<b>77</b>
<i>Vivian Casanova Eskenazi</i>	
1. Introdução	77
2. Dos requisitos legais para a imposição da multa qualificada	78
3. Das decisões do CARF sobre a aplicação da multa qualificada nos casos de planejamento tributário	83
4. Conclusões	92
<b>PARECER</b>	<b>95</b>
<b>PERMISSÃO LOTÉRICA. OUTORGAS ANTERIORES AO ADVENTO DA LEI 12.869/2013. VENCIMENTO DOS CONTRATOS NA VIGÊNCIA DA LEI. EXEGESE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 3º. DIREITO À RENOVAÇÃO AUTOMÁTICA PELO PRAZO PREVISTO NO INCISO VI DO ART. 3º. PARECER.</b>	<b>97</b>
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	
<i>Fátima Fernandes Rodrigues de Souza</i>	
Consulta	97
Resposta	98
<b>JURISPRUDÊNCIA</b>	<b>117</b>
<b>INTEIRO TEOR</b>	<b>119</b>
<b>DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO     DE RENDA RETIDO NA FONTE. AQUISIÇÃO DE SOFTWARE DE     EMPRESA ESTRANGEIRA. DIREITOS AUTORAIS.</b> (TRF 3ª Região – 3ª Turma)	119
<b>CORTE, RECORTE E POLIMENTO DE MÁRMORE. CONFLITO     ENTRE ISS, IPI E ICMS. (STF, 1ª Turma)</b>	132
<b>FORNECIMENTO DE ELEVADORES. NÃO ENQUADRAMENTO     COMO MONTAGEM INDUSTRIAL. (STJ, 1ª Turma)</b>	147
<b>DESCONSIDERAÇÃO DE ACÓRDÃO EXTRA PETITA. ATO     JUDICIAL EXISTENTE. VIOLAÇÃO A COISA JULGADA.</b> (STJ, 2ª Turma)	170

DECISÕES MONOCRÁTICAS	203
LEI QUE PRODUZ EFEITOS NO MESMO DIA DE SUA PUBLICAÇÃO. FALTA DE RAZOABILIDADE. VIOLAÇÃO AO <i>DUE PROCESS OF LAW</i> .	203
EMENTAS	216
IMPORTAÇÃO DE BEM DO EXTERIOR POR PRESTADOR DE SERVIÇOS. VIGÊNCIA DA EC Nº 33/2002. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA CRIAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. NECESSIDADE DE EDIÇÃO DA LEI ESTADUAL POSTERIOR A EC E À LC. (STF, Pleno)	216
ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DA MESMA EMPRESA, SEM A TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE. NÃO INCIDÊNCIA. (STF, 1ª Turma)	219
INDÚSTRIA DO CIGARRO. REGISTRO ESPECIAL DE FUNCIONAMENTO. CASSAÇÃO. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. NÃO-PAGAMENTO DE TRIBUTO. (STF, Pleno)	220
EXECUÇÃO FISCAL. GRUPO ECONÔMICO. EMPRESAS COM MESMA ATIVIDADE. CO-RESPONSABILIDADE PELO DÉBITO. (TRF 5ª Região, 1ª Turma)	223
ISS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA RESIDUAL EM RELAÇÃO A CONFECÇÃO DE FICHAS TELEFÔNICAS. NÃO INCIDÊNCIA. (STF, 1ª Turma)	226
DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO EM DCTF. AUSÊNCIA DE CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PREVISTAS NA IN SRF 201/2012. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DEVER DO FISCO DE FISCALIZAR A COMPENSAÇÃO INFORMADA EM DCTF. (TRF 3ª Região, 3ª Turma)	228
COMPENSAÇÃO DECLARADA EM FORMULÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE USO DO PERDCOMP. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CONSIDERAR A COMPENSAÇÃO COMO NÃO-DECLARADA. CRÉDITO DE TERCEIRO RECONHECIDO POR DECISÃO JUDICIAL. OBRIGATORIEDADE DO EXAME. (TRF 3ª Região, 3ª Turma)	230
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ALTERAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO PELA PORTARIA 1.135/2001 DO MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE. (STF, Pleno)	237



## ARTIGOS



# **IRPJ e CSLL: questões em torno da equivalência patrimonial sobre o valor da reserva de ágio nas operações denominadas “casa e separa”**

**Edmar Oliveira Andrade Filho**

## **1. Estrutura da operação “casa e separa”**

A expressão “operação casa e separa” tem sido utilizada para fazer referência a um conjunto de negócios jurídicos de caráter societário e contratual utilizados para viabilizar a alienação de bens sem apuração de ganho de capital tributável pelo imposto de renda. A figura central em torno da qual a operação se realiza é a reserva de ágio, prevista no parágrafo 1º do artigo 182 da Lei n. 6.404/76 e no artigo 442 do RIR/99.

Para ilustrar, imaginemos a hipótese em que os senhores Pedro e João receberam uma oferta de compra da totalidade das quotas do capital da sociedade Beta Ltda. Sendo detentores diretos das quotas, se viessem a vendê-las diretamente, ficariam obrigados a recolher imposto de renda sobre o eventual ganho de capital calculado pela alíquota de quinze por cento, e, com o objetivo de evitar o pagamento do imposto, os sócios foram aconselhados a realizar a operação “casa e separa” que tem essa sequência:

(a) primeiramente, os sócios subscrevem o capital de uma nova sociedade (a qual chamaremos “Gama”) e o integralizam com a entrega das quotas do capital da Beta, de modo que esta última passa a ser controlada da nova sociedade, que tanto pode ser uma sociedade de responsabilidade limitada ou uma sociedade por ações. O valor atribuído às quotas é o constante da declaração de bens dos subscritores na forma do caput do artigo 23 da Lei n. 9.249/95;

(b) em segundo lugar, a nova sociedade (Gama) transfere as quotas do capital da Beta em pagamento de subscrição de ações em sociedade anônima já existente ou constituída para servir de “palco” para o casamento, que chamaremos “Alfa”. A integralização é feita pelo valor contábil das quotas;

(c) em terceiro lugar, o adquirente dos bens objeto do negócio (no caso, o controle da empresa explorada pela Beta) ingressa como acionista da sociedade anônima Alfa referida no item precedente e subscreve capital em dinheiro (e/ou outros bens) com parte do preço a título de ágio (prêmio) que será destinado à formação de uma reserva de acordo com o disposto na alínea “a” do parágrafo 1º do artigo 182 da Lei n. 6.404/76 e cujo valor não será tributado pelo imposto de renda<sup>1</sup> em face do disposto no artigo 442 do RIR/99;

(d) em quarto lugar, a sociedade Gama contabiliza equivalência patrimonial sobre a parcela da reserva de ágio formada na sociedade por ações da qual é acionista – a Alfa – de modo que o valor contábil do investimento seja acrescido tendo como contrapartida um valor caracterizado como “equivalência patrimonial positiva”, que não é tributável.

(e) finalmente, é deliberada a cisão da Alfa, com a retirada da acionista Gama de modo que a parcela patrimonial cindida venha a ser incorporada por esta última e que será formada por dinheiro oriundo da subscrição do capital feita pelo comprador e por capital acrescido de parte da reserva de ágio que irá substituir, no patrimônio da receptora da parcela cindida, o valor do investimento já ajustado pela equivalência patrimonial.

Ao cabo dos passos descritos os senhores Pedro e Paulo deixam os negócios na Beta e ficam com sociedade Gama, cujo balanço patrimonial

---

1. Não há norma concessiva de isenção na legislação que rege a apuração da CSLL, mas essa parcela está fora do campo de incidência de tais regras porquanto ostenta o caráter de capital subscrito e, portanto, não integra o lucro.



registra o valor do dinheiro em caixa (ou outros bens) e o lucro derivado do registro de equivalência patrimonial. A referência à figura do casamento – e da separação subsequente – decorre do fato de que em tais casos vendedor e comprador tornam-se sócios por um curto período de tempo até que o vendedor saia da sociedade e deixe o “objeto” do negócio sob o controle do comprador. O casamento ocorrerá no palco de uma sociedade por ações em face da necessária utilização da figura da “reserva de ágio” e a separação pode ser feita por intermédio de uma operação de cisão ou de resgate de ações com a utilização da mesma “reserva de ágio” antes mencionada.

A operação acima descrita em linhas gerais pode ser modificada em sua estrutura de modo a evitar a realização da cisão. Assim, em lugar da cisão seguida de incorporação utiliza-se a figura do resgate de ações, de modo que, no exemplo hipotético acima exposto, a Gama recebe dinheiro (ou outros bens) pelas ações de sua propriedade que são resgatadas para cancelamento por Alfa, com a utilização da reserva de ágio, na forma do disposto no inciso II do artigo 200 da Lei n. 6.404/76. Assim, por exemplo, houve um caso em que o subscritor do aumento de capital da sociedade por ações fez a integralização com o ágio e imediatamente deixou a sociedade levando consigo (em sociedade seu controle) o “objeto” do negócio. Em outra ocasião a separação não foi integral porque os antigos acionistas permaneceram associados da subscritora que fez a integralização com ágio para adquirir o controle da empresa objeto do negócio.

Essa mesma operação foi utilizada também para obter as mesmas consequências para alienação de outros tipos de bens, como é o caso de uma linha de produtos, um imóvel, de direitos sobre marcas e patentes etc. De outra parte, essa mesma operação já foi utilizada por pessoas comuns como os senhores Pedro e João do nosso exemplo e também por poderosas corporações econômicas.

Os diversos órgãos do CARF têm produzido reiteradas decisões no sentido de declarar inválida a operação conhecida por “casa e separa” sob o argumento de que a mesma constitui típica simulação relativa porquanto evidencia uma notória contradição entre os atos jurídicos praticados e a intenção das partes que estariam utilizando as figuras da reserva de ágio, da cisão e do resgate de ações, fora das finalidades que lhes são assinadas pelo ordenamento jurídico. Neste estudo não pretendo discorrer sobre a validade da operação em si e como um todo porquanto quero me concentrar em um aspecto importante da mesma, que é o registro de equivalência patrimonial sobre o valor contabilizado a título de “reserva de ágio”.

## **2. Precedentes jurisprudenciais do CARF a respeito da equivalência patrimonial sobre reserva de ágio**

Consoante foi dito anteriormente, a operação “casa e separa” está ancorada na figura da “reserva de ágio” que é base para registro de resultado de equivalência patrimonial. Pois bem, em certas ocasiões a jurisprudência do CARF tem se voltado contra a lisura do registro da equivalência patrimonial sobre a reserva de ágio por considerar que o ajuste, nestas circunstâncias, não decorre de lucros obtidos pela sociedade investida. Vejamos a ementa do Acórdão n. 107-09169 (Processo 10680.720293/2005-18), de 16 de outubro de 2007:

IRPJ/CSLL – RESULTADO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL – O ajuste de investimento levado a efeito pela investidora pelo método da equivalência patrimonial, ancorado em ágio recebido pela investida na subscrição de ações, não revela realização de lucros na investida e, portanto, não pode ter a natureza atribuída pela investidora, de modo a propiciar custo majorado na alienação de investimento.

Ao justificar a conclusão contida na ementa acima transcrita, o Relator Luiz Martins Valero atribui ao ajuste por equivalência registrado pelo sujeito passivo a qualificação de “reserva de reavaliação”, na forma do artigo 390 do RIR/99. O douto julgador, depois de transcrever a legislação que julgou aplicável ao caso, afirmou: *“portanto, a mais valia do investimento apropriado pela investidora tem a mesma natureza de reserva de reavaliação, ainda que operacionalmente sua contabilização tenha se dado pela via da equivalência patrimonial”*. E conclui dizendo:

Logo, na alienação do investimento a investidora efetivamente realizou a mais valia, ou seja, apurou ganho de capital que deve ser tributado pelo imposto de renda e pela contribuição social.

Para o ilustre julgador a “reserva de ágio” não tem o caráter de lucro ou ganho apurado pela investida, e, portanto, trata-se de uma mais-valia atípica semelhante à “reavaliação de bens”.

Em outra ocasião, as autoridades fiscais entenderam que o valor da equivalência patrimonial calculado sobre o valor da reserva de ágio traduzia ganho de capital tributável porquanto a formação da reserva de ágio teria ocorrido sob o pálio de negócio jurídico simulado. Na ementa do Acórdão n. 108-08.603 (Processo 10882.003600/2002-75), da Oitava Câmara do Conselho de Contribuintes e datado de 11 de novembro de 2005, encontramos a seguinte declaração:

IRPJ E CSL – ATO SIMULADO – CARACTERIZAÇÃO – Caracterizam a ocorrência de simulação os procedimentos engendrados por grupo de empresas e pessoa física para evitar a tributação do ganho de capital pela venda de participação societária, por meio de exclusão na apuração do lucro real de ganho de equivalência patrimonial ocasionado por ágio não justificado na investida.

Em seguida, na mesma ementa, a justificativa da glosa é reiterada e feita menção expressa à ocorrência de simulação. Ali está dito que é *“pro-*

*cedente a glosa da exclusão na apuração do lucro real do ajuste positivo de investimento controlado pelo método da equivalência patrimonial, quando este ajuste é derivado de atos crivados pela prática de simulação”.*

Do exposto até aqui resulta claro que nas operações “casa e separa” existem pelo menos dois problemas relacionados ao ajuste por equivalência patrimonial. Em primeiro lugar há a questão da qualificação jurídica da reserva de ágio que tem o caráter de um acréscimo patrimonial obtido pela sociedade investida que não corresponde a um lucro na acepção contábil do termo. Em segundo lugar está a questão da validade da formação da reserva de ágio que tem sido considerada em tais operações como um meio para mascarar uma compra e venda de participação societária. Discorrerei sobre essas duas questões a seguir, principiando pela segunda.

(a) Aquisição de participação societária por subscrição de capital

Considero que, ao contrário do que tem sido decidido pelo CARF, a subscrição de capital com ágio é um modo idôneo de aquisição e de alienação de participação societária e que essa idoneidade – que tem caráter formal e material – afasta o caráter simulatório do uso desse conjunto de atos ou negócios jurídicos. A aquisição de ações ou quotas do capital de uma sociedade decorrente de aumento do valor do seu capital social é feita por intermédio de dois atos ou negócios jurídicos sucessivos: a subscrição e a integralização. A subscrição é ato pelo qual o sócio ou futuro sócio se obriga a realizar o valor do capital que pretende adquirir, enquanto a integralização, por outro lado, é ato de cumprimento da obrigação contraída no ato da subscrição e que se perfaz mediante qualquer forma de extinção da obrigação que confirme a aquisição do *status* de sócio pelo subscritor que, em decorrência, se torna proprietário das ações

ou quotas emitidas<sup>2</sup>. Assim, uma vez integralizado o valor subscrito, o sócio adquire as quotas ou ações, e, adquire, ao mesmo tempo, a posição definitiva de sócio.

Para Paulo Olavo Cunha<sup>3</sup> a subscrição “traduz a vontade de aquisição originária de titularidade por partes dos destinatários da emissão”. Na doutrina do consagrado Pontes de Miranda<sup>4</sup> não há dúvida alguma de que subscrição é meio de aquisição de ações:

Quem subscreve põe a assinatura para se vincular à aquisição das ações se a sociedade por ações vier a constituir-se.

De igual modo, Waldirio Bulgarelli<sup>5</sup> é incisivo ao lecionar que subscrição não é algo diferente de aquisição. De acordo com o acatado jurista:

Subscrever ações: é a declaração de vontade expressa pelo subscritor de adquirir ações de uma sociedade por ações (anônima ou em comandita por ações).

---

2. Para Franklin A. Gevurtz (*Corporation law*. Saint Paul: West, 2000. p. 112) a emissão de ações é equiparável a uma venda das mesmas. Para o autor; “*When a corporation ‘issues’ (in other words sells) stock, two things happen: the Corporation obtains money, property or whatever other consideration the buyers pay to the corporation for stock, and de buyers become owners of the corporation, known as stockholders or shareholders*”.

3. CUNHA, Paulo Olavo. *Direito das sociedades comerciais*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2007. p. 321.

4. PONTES MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1965. v. 50, p. 122. Para Fábio Ulhoa Coelho (*Curso de direito comercial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 2, p. 114), “A subscrição é ato unilateral de vontade da pessoa interessada em se tornar titular da ação emitida. Por meio dele, o subscritor adere às condições estabelecidas pela sociedade emissora, isto é, manifesta a sua concordância com o preço de emissão, condições de pagamento, datas de vencimento das obrigações etc.”.

5. BULGARELLI, Waldirio. *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 71, p. 71.

No famoso *Black's Law Dictionary*<sup>6</sup>, o vocábulo “*subscription*” significa:

*A written contract by which one engages to take and pay for capital stock of a corporation.*

Parece cristalino, portanto, que a subscrição de ações é modo admitido pela ordem jurídica para permitir a aquisição de ações e, consequentemente, do controle societário de uma sociedade empresarial. A validade da escolha deste modo de aquisição de participação societária depende, todavia, da observância das normas (regras e princípios) dispositivas e imperativas que formam a tutela do capital social.

De acordo com ordenamento jurídico vigente, a sociedade que pretende aumentar o valor do seu capital social tem certa margem de discricionariedade para fixar o preço de emissão das ações. Assim sendo, o valor das ações a serem emitidas pode variar de acordo com as circunstâncias de cada caso e pode ser exigido o pagamento de um prêmio (ou ágio) que corresponderá à diferença entre o valor nominal das ações e o valor estabelecido em avaliação segundo os critérios permitidos em lei.

Esse prêmio tem para o subscritor o caráter de prestação de capital, mas para a sociedade recipiente essa diferença será registrada em conta de “reserva de capital”. A formação da reserva de ágio na subscrição de ações está explicitamente prevista na Lei n. 6.404/76. Na referida lei a constituição da reserva de ágio é regida pela norma do parágrafo 2º do artigo 13 combinada com a regra constante da alínea “a” do parágrafo 1º do artigo 182.

Essas normas devem ser interpretadas em harmonia com aquelas contidas no artigo 170 da Lei n. 6.404/76. O parágrafo 1º do artigo 170 da Lei n. 6.404/76 estabelece parâmetros para a fixação do preço

---

6. BLACK, Henry Campbell. *Black's Law Dictionary*. 4. ed. West Publishing: Minnesota, 1951. p. 1596.

de emissão de ações, e, portanto, o órgão dotado de poder jurídico para determinar o aumento do valor do capital pode escolher fixar o preço de emissão das novas ações de acordo com o que entender ser o melhor para a sociedade naquele momento, desde que sejam observados os critérios fixados na lei.

Como já foi acima explicitado, a subscrição de capital é um modo de aquisição de controle societário nada obstante o fato de que a contrapartida pela aquisição é entregue à própria sociedade em pagamento das ações ou quotas subscritas. Logo, é juridicamente possível que alguém adquira o controle de uma sociedade empresária tornando-se sócio junto com os antigos, isto é, sem que seja necessário adquirir quotas ou ações em poder dos sócios ou acionistas existentes. Logo, a utilização da figura da “reserva de ágio” pode ser normalmente utilizada para o fim de viabilizar a transferência do poder de controle, bastando – para que isso seja feito – que os sócios ou acionistas não exerçam o direito de preferência de subscrição do capital que a lei lhes outorga. Vejamos a doutrina de Guilherme Döring Cunha Pereira<sup>7</sup>:

44. A subscrição de ações num aumento de capital apresenta peculiaridades que merecem ser destacadas. Ela permite que se opere a transferência de controle sem a correlata transferência de ações. O valor das ações subscritas, ao contrário do que ocorre na alienação do bloco de ações de controle, será recebido diretamente pela sociedade emissora, beneficiando assim a totalidade do corpo acionário.

---

7. PEREIRA, Guilherme Döring Cunha. *Alienação do poder de controle acionário*. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 41. O tema é tratado também por: PRADO, Roberta Nioac. *Oferta pública de ações obrigatória nas S. A.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 202.

O enunciado do parágrafo 4º do artigo 29 da Instrução CVM n. 361/02 confirma que a aquisição de controle de uma sociedade se faz pela cessão de direitos de subscrição<sup>8</sup>. Vejamos:

§ 4º. Para os efeitos desta instrução, entende-se por alienação de controle a operação, ou o conjunto de operações, de alienação de valores mobiliários com direito a voto, ou neles conversíveis, ou de cessão onerosa de direitos de subscrição desses valores mobiliários, realizada pelo acionista controlador ou por pessoas integrantes do grupo de controle, pelas quais um terceiro, ou um conjunto de terceiros representando o mesmo interesse, adquira o poder de controle da companhia, como definido no art. 116 da Lei 6.404/76.

A operação “casa e separa” requer a realização de um fato jurídico devidamente qualificado, que é o aporte de capital em sociedade mediante subscrição de ações ou quotas com o consentimento dos antigos sócios ou acionistas que aceitam ter a sua participação societária diluída. Esse fato jurídico tem consistência diferente daquele em que ocorre a alienação das ações ou quotas por parte dos sócios haja vista que, neste último caso, há um contrato de intercâmbio entre os antigos e os novos sócios ou acionistas e a sociedade (a pessoa jurídica que a reveste) não é parte no negócio, de modo que os recursos financeiros envolvidos não são carreados para o seu patrimônio. A despeito de ambos servirem de instrumento para que a aquisição de participação societária parece claro e evidente que os fatos são diferentes entre si em sua estrutura e consequências práticas porque o valor envolvido será destinado a pessoas distintas no caso da eleição de uma ou outra modalidade de negócio: assim, se o negócio é celebrado com a sociedade a ela serão destinados os recursos

---

8. O ato normativo trata do lançamento de oferta pública de aquisição e estabelece que o dever de fazer a oferta só ocorre, nas companhias abertas, se a cessão dos direitos de subscrição for feita de modo oneroso, o que não interfere na análise que ora empreendemos.



utilizados para pagamento do preço de emissão e os sócios ou acionistas não têm direito sobre eles, e, por isso, não podem exigi-los coativamente. De outra parte, se o negócio é firmado entre os sócios ou acionistas, a sociedade (a empresa que ela explora) é um objeto e não parte no negócio, e, de igual modo, não pode exigir coativamente que os recursos sejam aportados ao seu patrimônio. Logo, a relação jurídica que se estabelece, num e noutro caso, é diferente porque os fatos não são idênticos; num – em que há subscrição de capital novo – ocorre, para o subscritor, a denominada “aquisição originária” de participação societária enquanto que noutro (o decorrente da relação estabelecida entre sócios ou acionistas) há “aquisição derivada” de títulos de participação societária<sup>9</sup>. Se a aquisição pode ser feita pelo negócio “a” ou “b” parece certo que a alienação – que é a contraparte da aquisição – também pode ser feita com a escolha admitida pela ordem jurídica<sup>10</sup>.

Diante do que foi exposto até aqui resulta claro que o contrato de subscrição de ações é um modo (um caminho) idôneo, legal e normal para a aquisição do controle de uma sociedade. O propósito negocial é evidente porque aquele que subscreve ações com ágio o faz para adquirir participação societária em sociedade regularmente constituída e o faz para auferir os benefícios econômicos presentes e futuros a serem gerados

---

9. Vide decisões da CVM nos seguintes casos: Processo Administrativo n. RJ-2007/14099, julgado em 29.01.2008; Processo Administrativo n. RJ-2009/0471, julgado em 03.03.2009.

10. A alienação, no caso, não tem como objeto as ações ou quotas embora não seja absurdo considerar (como faz Franklin Gevurtz) que a sociedade emissora “vende” as ações. De todo modo, parece certo que os sócios ou acionistas ao permitirem a entrada de outrem na sociedade abrem mão, isto é, “alienam” o direito de preferência que detêm em razão da posição que ocupam e, deste modo, transferem os benefícios típicos da condição de acionistas que são: (a) o direito de participar dos lucros e na liquidação da sociedade; e, (b) o direito de gerir a empresa, no caso de ações com direito a voto. Para Albert Wahl (*Précis théorique et pratique de droit comercial*. Paris: Sirey, 1922. p. 209), o prêmio é uma prestação a fundo perdido que constitui “*la compensation d’avantages attribués aux actionnaires*”.

pela empresa (ou outro negócio qualquer). Logo, ao menos em princípio, aquele que o utiliza não simula, não abusa de seu direito nem age contra a lei (ou em fraude à lei).

Assim, a caracterização de simulação *tout court* nas operações “casa e separa” que tem sido costumeira na jurisprudência do CARF é problemática se considerarmos que a “alma” da operação – a subscrição de capital com ágio – é um modo idôneo, lícito e normal (ordinário) de aquisição de participação societária. Assim, o controle da legalidade da operação com base na intenção das partes não pode desprezar o fato de que o negócio efetivamente realizado é, além de lícito, perfeitamente compatível com a finalidade da operação; deste modo, esta modalidade de negócio guarda perfeita congruência com a finalidade perseguida nas operações “casa e separa” que é, ao fim e ao cabo, a aquisição de participação societária. Se alguém pode licitamente adquirir o controle societário de uma sociedade por essa via parece claro que alguém pode aliená-lo também por intermédio desse mesmo caminho.

A existência, no caso, da possibilidade de se optar por um ou por outro caminho exclui de plano a cogitação de ocorrência de fraude à lei, abuso de direito e simulação.

(b) A justificação econômica da reserva de ágio

Consoante foi exposto acima, a formação da reserva de ágio está sujeita às regras jurídicas pertinentes ao aumento do valor do capital social. Essas regras atendem a um princípio básico que visa a preservar a posição dos sócios ou acionistas nas hipóteses em que outras pessoas se interessam por adquirir ações ou quotas da sociedade à qual pertencem. Por esta razão é que as normas sobre a tutela do capital visam a não permitir a diluição injustificada da posição dos antigos acionistas, e, por este motivo, a lei diz que o valor a ser recebido pela sociedade emissora em razão

da aquisição das novas ações não pode ser arbitrariamente estabelecido se disto resultar diluição injustificável.

Há muito tempo, Henry W. Ballantine<sup>11</sup> observou que os administradores das companhias têm o dever de evitar a emissão de ações “por um preço inadequado, favorecendo certas pessoas e com isso diluindo a participação proporcional dos outros acionistas”. Entre nós, Fran Martins<sup>12</sup> explica que “o estabelecimento de elementos a serem observados na fixação do preço das novas ações tira aos administradores da companhia liberdade ampla para fixar o preço das ações novas, já que na fixação não apenas devem eles ter em conta referidos elementos determinados pela lei como, sobretudo, devem levar em consideração que em nenhuma hipótese a fixação do preço deve levar a uma diluição injustificada da participação dos antigos acionistas”. Para o ilustre Professor Fábio Konder Comparato<sup>13</sup>, a fixação do preço de emissão de novas ações deve levar em conta o fato de que o valor do patrimônio líquido contábil pode não representar adequadamente o valor econômico da empresa. Vejamos:

---

11. BALLANTINE, Henry Whinthrop. *Ballantine on corporations*. Chicago: Callaghan, 1946. p. 488. No original: “*the issue of shares at an inadequate price to favored persons, thereby diluting the proportionate interest of other shareholders*”.

12. MARTINS, Fran. *Novos estudos de direito societário*. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 177.

13. COMPARATO, Fábio Konder. *Novos ensaios de direito empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 181. Em outra obra (*Direito empresarial*. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 146), o autor afirma: “O critério da lucratividade, obviamente, foi imposto pelo legislador, com o objetivo declarado na parte final da norma: evitar a diluição injustificada da participação dos antigos acionistas, ou seja, os efeitos do que a prática norte-americana denominou, desde o início do século, *watered capital*. O novo subscritor passa, uma vez transformado em acionista, a participar não só do patrimônio atual da companhia, inclusive reservas formadas ao longo dos exercícios passados, mas também das perspectivas de lucro que se abrem no futuro próximo. A sua contribuição ao capital corresponderá a esse amplo direito de participação, ou, ao contrário, a emissão de novas ações representará um aumento do divisor sem correspondente aumento do bolo a ser dividido”.

No lançamento de novas ações à subscrição, a companhia não pode deixar de levar em conta o sobrevalor do patrimônio líquido em relação ao capital social, para a fixação do preço de emissão.

Assim, quando alguém pretende tornar-se sócio de uma sociedade que explora uma empresa em marcha é natural que deva pagar pelo valor dela como um todo. Esse valor será determinado de acordo com os critérios definidos no parágrafo 1º do artigo 170 da Lei n. 6.404/76, que faz referência à avaliação com base na perspectiva de rentabilidade, do valor futuro ou valor de patrimônio líquido ou de cotação em Bolsa de valores. Enfim, se a empresa explorada pela sociedade é próspera e tem valor de mercado superior ao patrimônio líquido contábil é razoável exigir que o subscritor pague um prêmio ou ágio<sup>14</sup>. O referido ágio constitui parte do preço de aquisição que ultrapassa o valor nominal das ações que os acionistas – ao estipularem o preço de subscrição – almejam cobrar dos novos sócios com o objetivo de manter um equilíbrio entre os novos e os antigos sócios, isto é, para que os novos paguem o valor atualizado pela parcela do patrimônio social adquirida que vai além do valor nominal das ações<sup>15</sup>.

Nos assentamentos contábeis da sociedade recipiente (emissora das ações) o valor correspondente ao ágio não comporá o montante do capital e será levado a uma conta de reserva, no patrimônio líquido, haja vista que os recursos aportados a esse título pertencem à sociedade e não aos acionistas, que, todavia, se beneficiam ao menos indiretamente do incremento patrimonial auferido pela sociedade.

---

14. Para Geoffrey Morse (*Charlesworth's company law*. 17 ed. Londres: Sweet & Maxwell, 2005. p. 145): “Where a company's issued shares have a market value greater than the amount paid up on them, then, when further shares are being issued, the company may require applicants to agree to pay more than the nominal amount of the new shares, i. e. to pay a premium”. Em igual sentido: GAMBARDELLA, Adolfo. *Formazione e variazione di capitale nelle società anonime*. Milão: Vallardi, 1955. p. 96-97.

15. FERREIRA, Waldemar. *Tratado das sociedades mercantis*. 5. ed. v. 5. Rio de Janeiro: Editora Nacional, 1958. p. 1530-1531.

No direito alienígena as coisas se passam do mesmo modo, ou seja, o prêmio pago pelo subscritor visa a remunerar a sociedade, e, de forma oblíqua, os seus acionistas, pela riqueza formada ao longo de sua existência. Vejamos a lição de Leonardo G. Rodriguez<sup>16</sup>:

*La prima de emisión constituye el sobreprecio que debe pagar cada suscriptor de una emisión de nuevas acciones de una sociedad existente respecto de su valor nominal, siendo tal sobreprecio una de las condiciones de la respectiva emisión y teniendo como fundamento el mayor valor que han adquirido las acciones emitidas por la sociedad em el transcurso de los negocios sociales.*

Em certas circunstâncias o pagamento de ágio justifica-se em razão da existência, no patrimônio líquido da sociedade, de reservas formadas anteriormente<sup>17</sup> à data da subscrição das novas ações ou mais-valias ocultas, aparentes e latentes<sup>18</sup>.

O pagamento do prêmio na subscrição de capital antes de ser uma faculdade é uma necessidade porque constitui um meio de equilibrar<sup>19</sup> a situação dos antigos sócios com a daqueles que ingressam na sociedade,

---

16. RODRIGUEZ, Leonardo G. *La prima de emisión de acciones*. Buenos Aires: Depalma, 2001, p. 34; FRENCH, Derek; MAYSON, Stephen e RYAN, Christopher. *Company law*. 27. ed. Oxford: Oxford University Press, 2011. p. 182.

17. ASCARELLI, Tullio. O direito de preferência e a emissão das ações acima do par. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1969. p. 495-504.

18. COURET, Alain, e MEDUS, Jean-Louis. *Les augmentations de capital*. Paris: Economica, 1994. p. 46. Para os autores: “*la prime d’émission permet donc, aux anciens actionnaires de préserver leur pouvoir, et d’égaliser les droit des anciens et nouveaux actionnaires sur les réserves et plus-values occultes, apparentes et latentes*”. Para Ives Guyon (*Droit des affaires*. 9. ed. Paris: Economica, 1996. p. 444) o ágio representa um prêmio de emissão de caráter compensatório de modo que constitui “*un droit d’entrée, destiné à compenser la différence entre la valeur nominale et la valeur vénable des actions anciennes*”.

19. ASCARELLI, Tullio. Diritto d’opzione nell’aumento di capitale e emissione delle nuove azioni con aggio. *Saggi di diritto commerciale*. Milão: Giuffrè, 1955. p. 431.

e, deste modo, tem a finalidade precípua de evitar o enriquecimento sem causa dos novos acionistas, o que seria contrário à equidade<sup>20</sup> e à isonomia. Na doutrina de Paulo de Tarso Domingues<sup>21</sup>:

Há, porém, uma primordial razão que se associa à constituição do prêmio de emissão e que se prende exclusivamente com a operação de aumento de capital. O ágio visa fundamentalmente a compensar a diferença entre o valor nominal das ações {subscritas no aumento de capital} e o valor venal das ações antigas; dito de outro modo, visa a assegurar a igualdade entre o valor das entradas e o valor dos direitos sociais, ou seja, com o ágio pretende-se fundamentalmente assegurar o princípio da igualdade de tratamento entre os sócios.

Há muito tempo o nosso J. X. Carvalho de Mendonça<sup>22</sup> atentou para a necessidade da utilização da figura do ágio nos aumentos de capital em certas circunstâncias independentemente da existência de norma legal que a previsse. Vejamos:

Se a sociedade, existindo durante certo tempo, conserva intacto o seu capital, acumula reservas, adquire freguesia e distribui bons dividendos, e o ativo social representa valor superior ao capital, valor que, de ordinário, é indicado cotação na Bolsa; seria injusto permitir aos novos acionistas, entrando com o valor nominal da ação, isto é, com tanto quando os primitivos acionistas pagaram quando ainda não se firmara o êxito da sociedade, gozar as mesmas vantagens destes. Indispensável é, para estabelecer a igualdade entre os antigos e

---

20. FERREIRA, Waldemar. *Tratado de sociedades mercantis*. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Nacional, 1958. v. 5, p. 1530. No mesmo sentido: PONTES, Aloysio Lopes. Cobrança de ágio em aumentos de capital de sociedades anônimas. *Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro* n. 11. São Paulo: RT, 1973, p. 29-34.

21. DOMINGUES, Paulo de Tarso. *Variações sobre o capital social*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 455.

22. CARVALHO DE MENDONÇA, J. X. *Tratado de direito comercial brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1963. v. 3, p. 394.

os novos acionistas, exigir destes o preço correspondente ao valor intrínseco das antigas ações, o que se obtém pela emissão acima do par.

Enfim, a lei prevê o pagamento do ágio como um “meio de defesa” da posição dos antigos sócios<sup>23</sup>. Do ponto de vista econômico, o ágio representa a mensuração de um ganho gerado pela valorização da empresa explorada pela sociedade emissora das novas ações. Esse ganho pode validamente ser apropriado pelos acionistas caso venham a alienar diretamente as ações que possuem, ou pode ser destinado ao patrimônio da sociedade que, deste modo, torna-se receptora dos valores transferidos pelos novos acionistas.

### **3. A equivalência patrimonial na legislação tributária**

Retomo, a partir de agora, a discussão acerca da pertinência do registro de equivalência patrimonial sobre o valor da reserva de ágio com o objetivo de verificar se a decisão do CARF que considera ilegal esse registro tem fundamento jurídico razoável.

De acordo com o art. 387 do RIR/99, em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou da controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei n. 6.404/76. Aqui, as normas contábeis e fiscais se imbricam, de modo que a incidência destas depende do pleno atendimento às disposições dessas últimas. Em decorrência, a qualificação jurídica do eventual ajuste de equivalência patrimonial sobre o montante da reserva de ágio depende da observância concomitante das normas de caráter tributário e contábil.

---

23. MICCIO, Renato. *Il diritto di opzione nell'aumento di capitale delle società per azioni*. Nápoles: Jovene, 1957. p. 2-3. A cobrança de um ágio (sopraprezzo) constitui, juntamente com o direito de preferência um dos “*mezzi di difesa*” (meios de defesa) que a lei coloca em favor dos antigos acionistas.

Os itens II e III do artigo 248 da Lei n. 6.404/76, modificado pela Lei n. 11.941/09, dispõe o seguinte acerca do registro do ajuste da equivalência patrimonial<sup>24</sup>:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas:

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Deflui do texto do item II, que a base para cálculo do ajuste de equivalência patrimonial é o valor do patrimônio líquido tal como definido no item III do parágrafo 2º do artigo 178 da mesma Lei n. 6.404/76. Logo, se a reserva de ágio é integrante do patrimônio líquido parece certo que o respectivo não deve ser excluído do seu montante global para fins de aplicação da porcentagem de participação. Ressalva-se, no entanto, a possibilidade de a CVM vir a dispor de outro modo com fulcro na alínea “c” do item acima transcrito<sup>25</sup>.

---

24. A expressão “equivalência patrimonial” não constava do texto original da lei editada em 1976; trata-se de acréscimo introduzido pela Lei n. 11.941/09.

25. A matéria é regida pela Instrução CVM 247/96, sobre a qual falarei mais adiante.



O item III dispõe sobre a qualificação jurídica contábil do eventual ajuste e diz respeito ao registro do valor da equivalência patrimonial como parte integrante ou não do resultado do exercício, isto é, como receita ou como despesa. Pois bem, o registro em conta de receita ou despesa será feito à vista dos elementos integrantes do patrimônio líquido da sociedade investida que decorram de lucros ou prejuízos, ou, ainda, que correspondam a ganhos ou perdas efetivos. Lucro ou prejuízo, neste contexto, representa o resultado do período haja vista que tais expressões devem ser compreendidas segundo aceção contábil ordinariamente adotada para fazer referência à grandeza resultante do confronto entre as receitas, rendimentos e ganhos de capital e o montante global das despesas, custos e perdas de capital.

A alínea “b” do inciso III, por sua vez, diz que também será registrado como receita ou despesa o montante do ajuste por equivalência patrimonial que decorra de ganhos e perdas definitivas que não estejam compreendidas – por óbvio – nos resultados da sociedade investida. Assim, o preceito abrange parcelas integrantes do patrimônio líquido que: (a) não sejam qualificadas como resultado do período; e, (b) resultem de ganhos ou perdas efetivas que tenham sido experimentados pela investida e que não tenham sido imputadas ao resultado desta. Para que se possa afirmar que a reserva de ágio se enquadra ou não nesta categoria de parcelas suscetíveis de gerar o registro de ajuste por equivalência patrimonial como receita é necessário determinar se ela propicia ou não um ganho efetivo para a sociedade recipiente dos recursos, ou se, de outro modo, constitui uma mais-valia potencial ou simples “esperança de lucro”, para adotar a expressão cunhada por Tullio Ascarelli.<sup>26</sup>

A Instrução CVM n. 247/96, modificada pelas Instruções 464 e 469, ambas de 2008, é clara ao estabelecer que os valores registrados

---

26. ASCARELLI, Tullio. *Ensaio e pareceres*. São Paulo: Saraiva, 1952. p. 210.

em contas representativas de reservas de capital são suscetíveis de gerar ganhos efetivos. Vejamos:

Art. 16. A diferença verificada, ao final de cada período, no valor do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, deverá ser apropriada pela investidora como:

I - receita ou despesa operacional, quando corresponder a aumento ou diminuição do patrimônio líquido da coligada e controlada, em decorrência da apuração de lucro líquido ou prejuízo no período ou que corresponder a ganhos ou perdas efetivos em decorrência da existência de reservas de capital ou de ajustes de exercícios anteriores.

O valor destinado à formação de reserva de ágio apurado de acordo com as normas que regem a determinação do valor do capital social constitui ingresso no patrimônio da sociedade a título definitivo e não restituível<sup>27</sup>, e, portanto, parece ser razoável afirmar que se trata de um ganho por ela auferido, nada obstante o fato notório de que a figura do ágio tenha sido engendrada para preservar os direitos dos antigos acionistas<sup>28</sup>. De outra parte, tal parcela não tem caráter meramente escritural posto que a sociedade, efetivamente, recebeu dinheiro ou outros bens em pagamento da integralização do capital aumentado. Afinal, o montante transferido pelos acionistas subscritores constitui parcela integrante do valor do próprio capital integralizado, e, por isso, submete-se ao cânone do princípio da integridade ou efetividade<sup>29</sup> do capital que repele entra-

---

27. O valor do ágio pago constitui, para o acionista, prestação de capital, e, deste modo, não tem natureza jurídica autônoma. A restituição ou o reembolso segue, portanto, as regras atinentes ao capital social. Em parecer ofertado antes do advento da Lei n. 6.404/76, Francisco Campos discorreu sobre as consequências jurídicas de um “ágio reembolsável” em seu *Direito comercial*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1957. p. 217-224.

28. Para Francisco Campos (idem, p. 395): “o ágio ou prêmio aumenta as reservas da sociedade ou contribui para avultar ou enriquecer o seu patrimônio”.

29. CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à lei de sociedades anônimas*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 1, p. 64. Para o autor: “A existência de uma rígida disciplina da avaliação dos bens que irão formar o capital social fundamenta-se basicamente na

das de bens desprovidos de consistência econômica de modo a evitar o aguçamento do capital (*watered stock*).<sup>30</sup>

Não há dúvida de que, no passado, havia acirradas controvérsias acerca do caráter jurídico do prêmio sob o aspecto teleológico. Em antiga lição, Sylvio Marcondes observa que o ágio é indicativo de um ganho obtido pela sociedade em razão do incremento de valor alcançado pela empresa enquanto que os acionistas participam do sucesso econômico desta pelo recebimento de dividendos<sup>31</sup>. Vejamos:

Se, entretanto, a prosperidade e o êxito da sociedade determinam ágio na cotação das próprias ações, esse ágio ela o deve, e somente a si mesma, pois para sua formação em nada participou o acionista. Assim, se o dividendo é remuneração do acionista, o ágio é justo prêmio da sociedade.

Na lição de J. X Carvalho de Mendonça<sup>32</sup> “não se trata de lucro social” a cifra paga à sociedade emitente das ações a título de ágio. Para Aliomar Baleeiro<sup>33</sup> “o objetivo econômico e jurídico dos prêmios exigidos não foi o de realizar um proveito – o que seria legítimo – para a empresa ou para os fundadores, mas evitar que esses ficassem prejudicados”.

---

necessidade de fazer com que o capital social constante dos estatutos corresponda a valores reais e não fictícios, representando assim uma soma não ilusória: trata-se, pois de resguardar a efetividade do capital social”.

30. Na doutrina de Osmar Brina Corrêa-Lima (*Sociedade anônima*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 41): “Diz-se que ocorre o fenômeno do ‘capital aguçado’ quando o pagamento das ações subscritas for efetuado em bens superavaliados”. Em igual sentido: BALLANTINE, Henry Whinthrop. *Ballantine on corporations*. Chicago: Callaghan, 1946. p. 789.

31. MARCONDES, Sylvio. A emissão de ações com ágio. *Revista Forense* v. 156. Rio de Janeiro: Forense, 1954. p. 494. Da lição transcrita eu não endosso a afirmação de que os sócios não participam da valorização da empresa: afinal, sem os prestadores de capital não há empresa.

32. *Idem*, p. 394.

33. BALEEIRO, Aliomar. *Clínica fiscal: questões de finanças e de direito tributário*. Salvador: Progresso, 1958. p. 82.

Logo, para esse autor<sup>34</sup>, “não há lucro onde existe apenas uma entrada dos sócios para o fundo comum, a fim de uns não se locupletarem com a jactura dos demais”. Já Rubens Gomes de Sousa<sup>35</sup> considera que o ágio é uma espécie de indenização atribuída aos antigos sócios:

O ágio é um “preço de entrada” que a sociedade cobra dos novos acionistas, para restabelecer o equilíbrio patrimonial entre eles e os antigos, indenizando a estes pelo fato de que aqueles, pagando apenas o valor da subscrição (nominal), entram para a sociedade com iguais direitos.

Parece-nos que o ordenamento jurídico atual atribui ao ágio pago na integralização de ações o caráter de ganho apropriado pela sociedade. É certo que a valorização da empresa acaba por se refletir em dois patrimônios. Em primeiro lugar, representa aumento de valor econômico da sociedade que explora a empresa, de modo que o sucesso da empresa constitui fator do incremento do patrimônio social ao qual pertence. Em segundo lugar, essa valorização se reflete no patrimônio dos acionistas haja vista que as ações que possuem são bens de segundo grau<sup>36</sup> em relação aos bens sociais pertencentes à empresa.

Sendo o valor do ágio entregue à sociedade (*rectius*: pessoa jurídica) parece claro que este é feito em função da valorização dos ativos da própria empresa que constitui o patrimônio social. Logo, deste ponto de vista, o ganho pertence à sociedade porque é ela quem recebe o valor que

---

34. *Idem*, p. 85.

35. SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres 2: imposto de renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 138.

36. Para Fábio Konder Comparato (*Aspectos jurídicos da macro-empresa*. São Paulo: RT, 1970. p. 79-80): “As ações são, portanto, bens de segundo grau e que, como tal, não nos devem fazer perder de vista o fato de que os bens de uma companhia pertencem indiretamente, ou seja, através desse diafragma acionário, aos seus acionistas”.

é pago por terceiros que virão a se tornar participantes da sociedade<sup>37</sup>. Trata-se de ganho seu porque os bens que lhe são entregues – como disse Francisco Campos – contribuem para “avultar e enriquecer o seu patrimônio”<sup>38</sup>.

O caráter atual e efetivo do ganho auferido pela sociedade é reafirmado pela variada aplicação que a lei permite que seja dada aos valores registrados na conta contábil de “reserva de capital”. De acordo com o artigo 200 da Lei n. 6.404/76, as reservas de capital somente poderão ser utilizadas para: (a) absorção de prejuízos que ultrapassem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único); (b) resgate, reembolso ou compra de ações; (c) resgate de partes beneficiárias; (d) incorporação ao capital social; e, (f) pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (artigo 17, § 5º).

Assim sendo, o montante registrado em conta de reserva, no patrimônio líquido, não é, para sociedade receptora, uma cifra com a mesma qualificação jurídica do capital porquanto sobre tal valor não são calculados dividendos. Todavia, se a lei permite que os valores sejam empregados no pagamento de dividendos e na compensação de prejuízos existentes ou futuros parece claro que atribui a tal cifra o caráter de lucro por equiparação e isto reforça o caráter de ganho efetivo propiciado pelo valor do ágio recebido. A natureza do ganho auferido pela sociedade é, no entanto, *sui generis*: não se trata de receita obtida em razão da exploração de atividade econômica que constitui o seu objeto social e não se qualifica como ganho de capital já que não decorre da alienação ou liquidação de bens da empresa, a menos que se considere que o valor recebido para separação em conta de reserva de capital constitui remuneração pela cessão de um bem intangível não individualizável, que é o direito de estar associado como participante da sociedade e em condições

---

37. IUDICIBUS, Sérgio et al. *Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2010. p. 195.

38. Nota de rodapé 28, acima.

de auferir os benefícios econômicos gerados pela empresa – seja sob a forma de dividendos ou em razão do incremento do valor da empresa no futuro. Não se trata, portanto, de mais-valia potencial que possa ser equiparada a uma “reserva de reavaliação” que, de resto, está sujeita a um regime jurídico próprio e específico que nenhum parentesco tem com o da formação da “reserva de ágio”.

À vista do que foi exposto parece claro que não possui base jurídica a decisão proferida pelo CARF contida no Acórdão n. 107-09169 (Processo 10680.720293/2005-18), de 16 de outubro de 2007, e que atribuiu ao ajuste por equivalência registrado pelo sujeito passivo sobre a reserva de ágio a qualificação de “reserva de reavaliação”, na forma do artigo 390 do RIR/99.

#### **4. Advertência final**

Neste artigo eu fiz diversas referências à utilização do negócio jurídico de subscrição de capital com ágio como sendo um meio idôneo para levar a efeito a alienação e a correspondente participação societária. Quero frisar, no entanto, que a lisura da escolha de uma modalidade negocial não me parece ser suficiente para afastar, de plano, a aplicação de normas repressoras de abuso de direito ou simulação se existirem, em cada caso, outras circunstâncias reveladoras de eventual abuso ou simulação. Enfim, o que eu quero dizer é que a operação “casa e separa” não pode ser considerada *prima facie* como uma via ilícita de obtenção de economia tributária, mas, de todo modo, é necessário investigar os fatos envolvidos em cada caso e o comportamento das partes antes, durante e após a criação dos mesmos fatos. Somente a investigação rigorosa do acervo probatório de cada caso é que revelará se há ocorrência de ilícito por meio deliberado (por dolo, simulação, fraude à lei, abuso de direito, conluio, e figuras afins) ou por simples erro de interpretação.

# A RESOLUÇÃO N. 13 DE 2012, DO SENADO FEDERAL, À LUZ DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Isabella de Magalhães Castro Pacífico

## I. Introdução

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, § 2º, IV<sup>1</sup>, deixou a cargo do Senado Federal a fixação das alíquotas interestaduais do ICMS exigido nas operações e prestações que envolvam mais de um ente da federação, com o objetivo de repartir o imposto entre os Estados de origem e de destino.

Desde 1989, ano em que foi editada por esse órgão a Resolução n. 22<sup>2</sup>, as alíquotas interestaduais são diferenciadas por região do país, visando ao desenvolvimento daquelas menos favorecidas.

---

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

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

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

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;”

2. “Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Ainda a respeito do ICMS, a Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, estabelece que “cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

A Lei Complementar a que se refere o dispositivo supramencionado é a Lei Complementar n. 24/1975, que, por meio do seu artigo 1º, exige a celebração de convênios entre os Estados e o Distrito Federal – atualmente celebrados dentro do âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) – como forma válida para concessão de incentivos relacionados ao ICMS. Por força dessa norma, portanto, é vedada a concessão unilateral de benefícios fiscais pelas Unidades Federadas no tocante ao ICMS.

Em que pese o disposto no mencionado artigo 1º da Lei Complementar n. 24/1975, muitos Estados concedem diversos benefícios fiscais relacionados ao ICMS sem respaldo em convênio, dando origem à chamada “Guerra Fiscal” travada atualmente no território brasileiro.

Muitos desses benefícios, esclareça-se, são concedidos por Estados onde estão localizados os portos brasileiros, com a intenção de atrair contribuintes para que realizem importações em seu território, mediante uma considerável desoneração tributária. Essa situação é conhecida como “Guerra dos Portos”.

Com o objetivo de coibir ou reduzir a concessão dos aludidos benefícios unilaterais, em 2012, foi editada pelo Senado Federal uma nova Resolução (n. 13) que, alterando a regra anterior – trazida pela Resolução n. 22 –, unificou a alíquota interestadual do ICMS em 4% (quatro por cento), apenas para bens e mercadorias de procedência estrangeira, bem

---

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989”.



como para aqueles industrializados no país com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento).

Ocorre que, consoante restará demonstrado nos itens a seguir, não obstante a referida Resolução n. 13 tenha tido a nobre intenção de eliminar a chamada “Guerra dos Portos”, denota-se que o Senado Federal, ao editá-la, excedeu sua competência outorgada pela Constituição Federal e violou princípios constitucionais, como o da isonomia tributária e o da não discriminação tributária em função da origem ou destino da mercadoria.

Isso porque, embora a unificação da alíquota devesse ser encarada como medida de equiparação, a referida Resolução estabeleceu tratamento anti-isonômico aos produtos importados, em afronta ao princípio constitucional da isonomia.

Ademais, a Constituição Federal veda o tratamento tributário distinto para produtos importados em relação aos produtos nacionais, sendo que a Suprema Corte decidiu em inúmeras oportunidades que as isenções do ICMS para produtos nacionais devem ser estendidas aos produtos importados, como se verá adiante.

Além disso, a Carta Magna não autoriza o Senado Federal a usar a alíquota interestadual de ICMS como instrumento de política econômica ou protecionista, privilegiando determinado Estado ou mercadoria em detrimento de outro. O que se vê, portanto, é que o Senado Federal, ao editar a Resolução n. 13/2012, não atentou aos princípios e regras do Sistema Tributário Nacional.

## **II. O princípio federativo e a “Guerra Fiscal”**

A forma federativa do Brasil é considerada pela Constituição Federal de 1988 como uma cláusula pétrea, o que significa que sequer uma emenda constitucional poderá alterá-la, a teor do que determina o seu

artigo 60 § 4º, inciso I<sup>3</sup>. É evidente, portanto, que se uma emenda constitucional não pode suprimi-la, não o poderão fazer as leis, os decretos legislativos, as resoluções e demais normas hierarquicamente inferiores.

Enfatizando essa proteção constitucional ao princípio federativo, leciona Roque Antonio Carrazza que “este princípio é tão marcante que lei alguma, nenhum Poder, nenhuma autoridade, poderá, direta ou indiretamente, às claras ou de modo sub-reptício, derogá-lo ou, de alguma maneira, amesquinhá-lo”<sup>4</sup>.

Caso o sistema federativo pudesse ser alterado por emendas constitucionais ou leis infraconstitucionais, certamente a sua essência restaria modificada, sob o risco, inclusive, de se tornar apenas formalmente federativo, o que prejudicaria sobremaneira a autonomia política, financeira e administrativa dos Estados<sup>5</sup>.

No que se refere à autonomia financeira, os Estados dispõem da liberalidade de decidir sobre o destino de seus investimentos, destacando-se o ICMS como a maior fonte de receita. Todavia, no atual contexto de “Guerra Fiscal”, os Estados não exercem livremente dita autonomia, na medida em que são os investidores que negociam e impõem às Secretarias dos Estados suas políticas, instalando-se nas Unidades Federativas que lhes outorguem maiores vantagens.

---

3. “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:  
(...)

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:  
I - a forma federativa de Estado;”

4. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 581.

5. MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 20.

A verdadeira política financeira, dessa forma, não é definida pelos governos, mas sim pelos investidores, que geram verdadeiros “leilões” de benefícios, ao escolherem o local onde instalarão suas plantas<sup>6</sup>.

O princípio federativo, pois, está totalmente relacionado com a questão da “Guerra Fiscal” em matéria de ICMS. Isso porque, a maior parte dos problemas relativos ao tema decorre da configuração constitucional deste imposto, uma vez que foi atribuída aos Estados-membros a competência para a instituição de um tributo de características tipicamente nacionais. Por isso, incidem sobre ele as normas gerais uniformizantes, emitidas pela União a fim de evitar a utilização do ICMS como moeda de troca entre as Unidades Federativas e os investidores.

É justamente pelo fato de se tratar o ICMS de um imposto cujo perfil jurídico apresenta-se profundamente desenhado pelo ente central, diretamente ligado à forma federativa, que não se pode permitir a sua utilização de forma desregrada e arbitrária pelos Estados, sob o risco de se verificar um verdadeiro “leilão de favores”<sup>7</sup>.

Pois bem. Dentre as mencionadas normas gerais uniformizantes emitidas pela União, destaca-se a Lei Complementar n. 24/75, cujo principal objetivo era terminar com a “Guerra Fiscal” entre os Estados mediante a criação do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). A esse Conselho foram atribuídos poderes para uniformizar a concessão de benefícios fiscais e financeiros no âmbito do ICMS, exigindo-se, por

---

6. MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 20.

7. Consoante as palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho: “O ICMS, de fato, é um imposto cujo perfil jurídico apresenta-se profundamente desenhado pelo ente central. Admitir, por outro lado, sua utilização desregrada pelo Estado-membro para fins desenvolvimentistas, seria decretar a guerra fiscal entre Estados, em verdadeiro leilão de favores, com repercussões na própria tessitura técnica do gravame” (NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997. p. 293).

exemplo, a unanimidade dos Estados-membros para a concessão de ambos. Foram estabelecidas, ainda, sanções aos Estados que concedessem benefícios ilegais e aos contribuintes que deles usufruíssem.

Contudo, ainda que tenham sido criados instrumentos de harmonização, a exemplo da referida Lei Complementar n. 24/75<sup>8</sup>, verifica-se uma nítida ineficácia social dessas regras, seja por força das desigualdades regionais em termos de infraestrutura e acesso a fornecedores e consumidores; seja pela inoperância do governo central na promoção de políticas públicas de desenvolvimento regional ou pela falta de aptidão do Judiciário em oferecer respostas às demandas envolvendo “Guerra Fiscal” com a celeridade necessária<sup>9</sup>.

Embora haja quem exalte os aspectos positivos da “Guerra Fiscal”, a exemplo da promoção do desenvolvimento regional, mediante a atração de investimentos e consequente aceleração do desenvolvimento econômico de alguns Estados, é indiscutível a violação ao pacto federativo e a insegurança jurídica causada aos contribuintes<sup>10</sup>, que ficam inseguros

---

8. Nesse sentido, leciona German Alejandro San Martín Fernández: “Em razão do incontestável caráter nacional do ICMS e do sempre frágil equilíbrio existente do federalismo de cooperação brasileiro, o legislador constituinte estabeleceu rígido regime jurídico para a concessão de incentivos e benefícios fiscais.

Tais disposições têm por finalidade evitar a concorrência fiscal predatória entre os Estados e DF e excepcionar, ao menos nesse aspecto, a autonomia financeira dos Estados-membros, em instituir e arrecadar os tributos afetos à sua competência. Dessa maneira, preserva-se o pacto federativo e se mantém, ao menos no plano normativo, o frágil equilíbrio existente entre os díspares interesses fiscais de cada Estado-membro”. (O Federalismo Fiscal Brasileiro e os Incentivos e Benefícios Fiscais e Fiscais/Financeiros no ICMS Importação. In: ANAN JR., Pedro (coord.). *Planejamento Fiscal – Análise de Casos*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. III.)

9. PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra Fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos “Fundap” e Comunicado CAT n. 36/2004. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 69

10. Como bem destacado, o Ministro Luiz Fux, do Supremo Tribunal Federal, em 19/02/2014, ao conceder a liminar pleiteada pela Confederação Nacional do Co-

acerca da validade dos incentivos fiscais e aflitos com as possíveis retaliações que possam vir a sofrer posteriormente<sup>11</sup>.

É importante destacar, ademais, que muitas vezes o almejado desenvolvimento regional sequer é alcançado, especialmente nas hipóteses em que os benefícios são concedidos indefinidamente e em decorrência da pressão de investidores, deixando de gerar os estímulos pretendidos e ocasionando a “cristalização de privilégios injustos”<sup>12</sup>.

Essa Guerra, em verdade, raramente será um jogo de soma positiva<sup>13</sup>. O ente federado que ganha (quando de fato existe algum ganho), impõe,

---

mércio nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.628, na qual se discute a constitucionalidade do Protocolo 21/2011 do Confaz: “Não bastasse isso, do ponto de vista sistêmico, não se pode transigir que os Estados-membros editem atos normativos para proceder a tais correções, de forma isolada ou em conjunto com outros Estados, a pretexto de amainar supostas desigualdades sociais e econômicas inter-regionais. E isso porque a adoção de tais práticas pelos Estados-membros comprometeria por completo a segurança e previsibilidade necessárias aos cidadãos, em geral, e aos contribuintes do tributo, em especial, em razão da multiplicidade de atos normativos que seriam editados relativos ao ICMS. Vale dizer, todos os indivíduos, residentes ou não do Estado instituidor da nova política tributária de ICMS, ficam prejudicados com a adoção de medidas unilaterais pretensamente voltadas a solver os reverses da Federação brasileira. Assim é que, no limite, em situações como as debatidas na espécie, os maiores prejudicados são os consumidores finais que, verdadeiramente, terão de suportar o excessivo – e indevido – aumento da carga tributária a eles repassado no preço da mercadoria” (íntegra da decisão disponível no sítio da Suprema Corte - <http://www.stf.jus.br/portal>).

11. TAKANO, Caio Augusto. “Guerra dos Portos” – os deveres instrumentais introduzidos pelo ajuste Sinief n. 19/2012 e os limites normativos da Resolução do Senado Federal n. 13/2012. *RDDT* n. 212, maio 2013, p. 16.

12. É o que alerta Misabel Derzi: “Em geral, quando os benefícios são dados sem prazo, por pressão de grupos econômicos interessados, posteriormente ocorrerá uma espécie de inércia legislativa, de tal modo que tendem a durar muitos anos e, às vezes, dificilmente são cancelados. Nesse caso, é comum acontecer que tais benefícios fiscais ou creditícios não funcionem mais como estímulos eficazes, deixando de provocar novos investimentos de sustentação do desenvolvimento, mas passem a atuar como cristalização de privilégios injustos”. (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Cap. I, p. 414-415, nota 147)

13. VARSANO, Ricardo. *Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. IPEA. Planejamento e Políticas Públicas. n. 15, jun. 1997, p. 6.

quase sempre, uma perda a algum ou alguns dos demais. Abala-se, assim, a relação de cooperação entre as unidades de governo, em nítido desrespeito ao federalismo<sup>14</sup>.

Diante desse cenário, conclui-se que somente a União tem a competência para realizar políticas que afetem a competitividade, em prol do desenvolvimento das regiões mais pobres do país, sendo esta “a única forma de descompetitividade considerada constitucional e que não fere nem o inciso II do artigo 150, nem o inciso IV do artigo 170, porque viabiliza alcançar o objetivo previsto no art. 3º, III, da CF e se coaduna com as regras do art. 155, § 2º, incisos IV, V e VI da Lei Maior”, como explica Ives Gandra Martins<sup>15</sup>.

Especificamente no âmbito do ICMS importação, os incentivos concedidos têm características peculiares, criando-se sistemáticas diferenciadas, como suspensão ou diferimento do ICMS nas operações de

---

14. A respeito do tema, é o entendimento de Tercio Sampaio Ferraz Junior: “As piores vítimas de incentivos distorcidos por medidas que reduzem ou eliminam o ônus dos impostos são os agentes econômicos eficientes, forçados a suportar uma carga tributária maior do que seria desejável no quadro da livre concorrência. Mas a consequência mais perversa do incentivo desnaturado é o próprio Estado-membro concedente, pois a concessão tributária não conveniada cria um clima de retaliações em que as concessões, em vez de propiciarem-lhe um desenvolvimento econômico saudável, o fazem presa em sua própria liberdade, com o risco de todos se contaminarem de liberdades equivalentes por parte de outros Estados. Essa situação é o que configura a chamada guerra fiscal. Nela, os concorrentes competem desigualmente e as desigualdades premiam a ineficiência, em prejuízo da instituição federativa. Nestes termos, nenhum Estado-membro deve romper, unilateralmente, aquelas condições tributárias que, de princípio, colocam concorrentes institucionalmente em igualdade de situação, a partir da qual o que conta é, então, a eficiência na produção econômica como fator legítimo para gerar diferenças entre os agentes econômicos”. (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 275.)

15. MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 16.

entrada de mercadorias do exterior, ou concessão de crédito outorgado ou presumido nas operações de saída de mercadorias dos Estados<sup>16</sup>.

Essa “Guerra Fiscal” diferenciada, denominada “Guerra dos Portos”, gera muitas vezes distorções ainda maiores na economia nacional do que a guerra interna<sup>17</sup>.

Feitas essas necessárias considerações a respeito do princípio federativo e da “Guerra Fiscal” do ICMS, precipuamente no âmbito das importações, vislumbra-se o contexto político e financeiro que gerou a edição da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal, foco da presente análise e sobre a qual se discorrerá nos tópicos a seguir.

### **III. A competência do Senado Federal e a edição da Resolução n. 13, de 25 de abril de 2012**

De acordo com Daniel Monteiro Peixoto, competência, em termos jurídicos, “é a habilidade para praticar atos (tomar decisões) cujo resultado é a criação de normas válidas, ou, em outras palavras, é aptidão

---

16. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 379.

17. É o que explica German Alejandro San Martín Fernández: “Isso porque, o ‘federalismo predatório’ no ICMS modalidade importação, ademais de apresentar os mesmos efeitos negativos decorrentes da guerra fiscal interna, é capaz de gerar distorções ainda mais graves na economia nacional. Entre os efeitos deletérios da concessão de benesses fiscais na importação, o mais prejudicial, sem dúvida, é a diminuição da oferta de emprego e da competitividade do produtor nacional. A criação de pseudo incentivos e benefícios apenas torna economicamente mais vantajoso importar do que produzir; cria-se um jogo de gato e rato entre os Estados-membros, para ver qual deles oferece o maior atrativo, sem qualquer resultado benéfico na geração de desenvolvimento, em evidente violação aos princípios que regem a ordem econômica, em especial, o da busca do pleno emprego, igualdade entre os Estados (no plano internacional), redução das desigualdades regionais e garantia do desenvolvimento nacional” (FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. O Federalismo Fiscal Brasileiro e os Incentivos e Benefícios Fiscais e Fiscais/Financeiros no ICMS Importação. In: ANAN JR., Pedro (coord.). *Planejamento Fiscal – Análise de Casos*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. III).

para provocar alterações no status normativo do ordenamento”<sup>18</sup>. Tanto a introdução de novas regras, como a revogação daquelas já pertencentes ao ordenamento, dependem, necessariamente, da competência do órgão legislador.

Ao Senado Federal, além das funções descritas no rol do artigo 52 da Carta Magna, compete estabelecer, mediante resolução de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação do ICMS<sup>19</sup>.

A delegação dessa competência ao Senado Federal se explica por se tratar de órgão de representação dos Estados e do Distrito Federal no Congresso Nacional, possibilitando amplo debate da questão e deliberação por maioria absoluta, evitando os entraves políticos que poderiam surgir caso a determinação das alíquotas em questão ficasse sujeita à deliberação direta dos entes da federação, já que o tema é extremamente delicado, por envolver a partilha de receitas tributárias.

Seguindo a linha de raciocínio desenvolvida no item anterior, é evidente que o Senado Federal, ao fixar as alíquotas interestaduais do ICMS, jamais poderá pretender abolir a forma federativa do Estado brasileiro. Deverá não só observar o princípio federativo, como também o da autonomia. É imprescindível, assim, que ao exercer essa competência, o Senado utilize critérios para a fixação das alíquotas mínimas e máximas,

---

18. PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra Fiscal via ICMS: Controle dos incentivos fiscais e os casos “Fundap” e Comunicado CAT n. 36/2004. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 69.

19. A teor do que determina o seu artigo 155, § 2º, IV: “IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; (...)”.



de modo a não anular a autonomia das pessoas que tributam por meio do referido imposto<sup>20</sup>.

Certamente, ao outorgar ao Senado Federal a competência para a fixação das “alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação do ICMS”, não pretendeu o Constituinte permitir que este órgão, por meio de Resolução, defina a alíquota interestadual aplicável para cada produto comercializado, dependendo de sua origem ou composição. Esta função é única e exclusiva dos Estados, que o farão nos moldes definidos pela legislação complementar<sup>21</sup>.

Com o objetivo de minimizar os efeitos dos benefícios fiscais concedidos para produtos importados na “Guerra dos Portos”, o Senado Federal editou a Resolução n. 13, de 25 de abril de 2012, que instituiu a alíquota de 4% (quatro por cento) nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior que não tenham sido submetidos a processo de industrialização ou que, ainda que submetidos a processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento)<sup>22</sup>.

---

20. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 581.

21. Como bem explicado na petição inicial da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 4858, ajuizada pelo Estado do Espírito Santo: “Toda outorga de competência tem um aspecto positivo e outro negativo: o positivo autoriza o destinatário a adotar comportamentos previstos na norma atributiva de competência; o negativo impede que o destinatário exorbite do poder que lhe foi conferido. Logo, sendo o bicameralismo a regra no nosso sistema legislativo federal, as normas atributivas de competências privativas a cada uma das Casas do Congresso Nacional constituem exceções e, dessa maneira, devem ser interpretadas estritamente, sobretudo quando envolvam a produção de atos com conteúdo normativo”. (Trecho extraído da petição inicial da ADIN n. 4858, disponível no sítio do Supremo Tribunal Federal – [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br))

22. “Art. 1º. A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

A Resolução originou-se do Projeto n. 72/2010<sup>23</sup>, de autoria do Senador Romero Jucá<sup>24</sup>, por meio do qual foi exposta a intenção do Senado Federal em acabar com os benefícios fiscais concedidos por alguns Estados à margem do Confaz, em desrespeito aos ditames da legislação complementar.

Além desse motivo, o Projeto de Resolução do Senado Federal (PRS) justificou-se no desequilíbrio concorrencial decorrente de tais benefícios unilaterais, por favorecerem os produtos importados em detrimento dos nacionais, bem como na redução das receitas governamentais, em prejuízo de investimentos em áreas fundamentais como saúde e educação<sup>25</sup>.

Verifica-se, assim, que pretendeu o Senado Federal, por meio dessa Resolução, acabar com a “Guerra dos Portos” existente entre os Estados da Federação, mitigando a concessão indiscriminada de incentivos fiscais ao ICMS-Importação pelos respectivos Estados e a concessão de benefícios fiscais a produtos importados em subseqüentes operações interestaduais de mercadorias.

---

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento)”.

23. Íntegra disponível no sítio do Senado Federal ([http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p\\_cod\\_mate=98788](http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=98788)).

24. Que inicialmente propôs a fixação da alíquota zero de ICMS para as operações interestaduais com bens e mercadorias importadas: “Nesse cenário, diante dos efeitos deletérios que tais circunstâncias resultam para a economia nacional, faz-se necessário a adoção de medidas urgentes e mitigadoras do problema. A introdução de alíquota zero nas operações interestaduais com mercadorias importadas do exterior desfaz o elemento estrutural que permite aos Estados oferecer as vantagens comparativas a esses produtos, resolvendo um dos graves problemas resultantes da guerra fiscal no ICMS”.

25. JACOBSON NETO, Eduardo. Resolução Senado Federal n. 13/2012 – Considerações de Cunho Constitucional. In: ANAN JR., Pedro (coord.). *Planejamento Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. III, p. 1110.

Não obstante o louvável propósito da nova sistemática de tributação, não se pode deixar de observar os vícios de inconstitucionalidade da Resolução Senatorial, tanto formal como materialmente.

Ainda que tenha sido respeitado o quórum estabelecido pelo artigo 155, § 2º, inciso IV, da Constituição Federal, o Senado Federal criou uma desigualdade não respaldada pela Constituição, além de ter, na prática, prejudicado os bens e produtos de procedência nacional e excedido sua competência outorgada pelo Constituinte.

#### **IV. Os vícios de inconstitucionalidade da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal**

##### **IV.1 A violação aos princípios da igualdade e da não discriminação baseada em procedência ou destino**

Como explicado alhures, a redução da alíquota interestadual para produtos importados prevista pela Resolução n. 13/2012 seria capaz de eliminar os benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados portuários, já que reduziria a arrecadação destes e, por conseguinte, desestimularia tais benesses ilegais, protegendo-se ao produto nacional.

Nos termos do projeto original da Resolução (PRS n. 72/2010), proposto pelo Senador Romero Jucá, a medida senatorial, ao combater a “Guerra dos Portos”, restabeleceria a igualdade entre o produto importado e o produto nacional<sup>26</sup>:

Com essa medida, a mercadoria de procedência estrangeira com potencial para receber benefício de guerra fiscal em determinado Estado passará a ser transferida ao Estado de destino sem carga de ICMS,

---

26. GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. O ICMS e as Inconstitucionalidades da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal e de sua Regulamentação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 210, março 2013. São Paulo: Dialética, 2013. p. 07.

praticamente eliminando a possibilidade de concessão de incentivos fiscais para os produtos importados pelo Estado da importação. Isso contribuirá decisivamente para reduzir ou mesmo eliminar o tratamento vantajoso proporcionado para as mercadorias importadas, restabelecendo a requerida isonomia para o produto nacional com o importado, com vistas à manutenção de parâmetros adequados de competitividade.

Entretanto, na prática, o efeito alcançado foi justamente oposto àquele pretendido, de modo que os produtos nacionais acabaram prejudicados em detrimento dos importados, já que o preço final das mercadorias internas passou a ser superior ao das estrangeiras devido à mudança da carga tributária<sup>27</sup>.

Como se vê, não só a referida Resolução deixou de alcançar a igualdade pretendida, como agravou a disparidade já existente entre produtos nacionais e importados.

Além do artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal<sup>28</sup>, no âmbito do direito tributário, o princípio da isonomia encontra-se previsto em seu artigo 150, inciso II, segundo o qual é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida

---

27. Sobre esse efeito inverso, é esclarecedor o exemplo dado por Carlos Eduardo Makoul Gasperin: “Imagine-se, por exemplo, dois revendedores, um que adquira sua mercadoria no mercado nacional e outro que importe as suas, sendo que ambos as destinem às operações interestaduais. O primeiro adquirirá os bens no mercado interno a uma alíquota média de 18% e a revenderá com outra de 12%, restando-lhe um crédito de 6% e um preço final de venda maior. Já o segundo também arcará com uma alíquota de importação (sem benefícios) de 18%, mas revenderá a sua mercadoria a 4%, sobrando-lhe um crédito de 14% e um preço final menor do que do seu concorrente nacional, já que a diferença do valor do imposto proporcionada pelas diferentes alíquotas será considerada na formação do preço de venda do produto”.

28. “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: (...)”.

qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

A lei tributária deve ser igual para todos, o que significa que quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. A lei que, em desrespeito ao mencionado princípio selecione pessoas para submetê-las a regras especiais, que não alcancem as demais em idêntica posição jurídica, será inconstitucional<sup>29</sup>.

Como se sabe, a isonomia é um dos pilares do ordenamento jurídico tributário. Contudo, não se mostra suficiente a igualdade do ponto de vista formal, sendo imprescindível que se verifique também a isonomia material, alcançada por meio de graus de diferenciação entre situações. As discriminações, entretanto, devem ser feitas de maneira razoável e justificável, como leciona Paulo de Barros Carvalho:

É conferido à lei tributária desigualar situações, atendendo a peculiaridades de categorias de contribuintes, mas somente quando houver relação de imanência entre o elemento diferencial e o regime conferido aos que estão incluídos na classe diferenciada. O princípio da isonomia é agredido quando o tratamento diverso daquele dispensado pelo legislador a várias pessoas não encontra motivo razoável<sup>30</sup>.

Para que se considere, então, legítima a diferenciação criada pela Resolução n. 13/2012 do Senado Federal entre as mercadorias importadas e as nacionais, faz-se necessária a constatação da relação de imanência entre o elemento diferencial e o regime conferido aos que estão incluídos na classe diferenciada, tal como afirmado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho no excerto supratranscrito. Caso contrário, não havendo mo-

---

29. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 87.

30. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – linguagem e método*. 3. ed. revista e ampliada. São Paulo: Noeses, 2009. p. 280.

tivo razoável para o tratamento diferenciado, verificar-se-á a violação ao princípio da isonomia.

Ao analisarmos as disposições da Resolução n. 13/2012, denota-se que o elemento diferencial, qual seja, a redução da alíquota interestadual exclusivamente para bens e produtos importados não apresenta um motivo razoável, ao contrário do que ocorre, por exemplo, na desigualdade permitida pelo artigo 151, inciso I, da Carta Magna<sup>31</sup>, em prol das regiões menos desenvolvidas<sup>32</sup>.

Não se verifica, assim, uma correlação lógica entre a discriminação realizada entre os contribuintes e a diferenciação pretendida, o que demonstra o caráter anti-isonômico da norma em questão<sup>33</sup>.

Não se pretende afirmar que não possa haver discriminação de alíquotas em hipótese alguma. Porém, tais distinções não só devem ser compatíveis com a natureza do tributo, como também condizentes com

---

31. “Art. 151. É vedado à União:

I - Instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”. (Destacou-se).

32. Como explica Misabel Derzi: “A Constituição de 1988 admite expressamente a concessão de incentivos fiscais em favor de áreas mais pobres, a fim de promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico regional (art. 151, I), não se trata de uma quebra da regra da isonomia, mas da autorização de tratamento diferente e mais favorável às regiões diferentes, economicamente mais fracas” (In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. rev. e comp. à luz da Constituição de 1988 até a EC n. 10/1996, por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 394).

33. No entendimento do José Artur de Lima Gonçalves, para aferir-se a existência de ofensa ao princípio da isonomia, deve-se: “(i) dissecar a regra matriz de incidência em seus cinco critérios; (ii) identificar qual é o elemento de discriminação utilizado pela norma analisada; (iii) **verificar se há correlação lógica entre o elemento de discriminação e a diferenciação de tratamento procedida**; e (iv) investigar se há relação de subordinação e pertinência lógica entre a discriminação procedida e os valores positivos no texto constitucional”. (Destacou-se) (*Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 75).

as normas constitucionais que regulam a sua instituição. Ou seja, é indispensável a existência de subordinação e pertinência entre a diferenciação imposta e os valores positivados pela Constituição Federal.

No caso da norma ora analisada, porém, não há fundamento constitucional para a diferenciação de alíquotas do ICMS com base no país de procedência das mercadorias. Destaque-se, inclusive, que o Supremo Tribunal Federal tem entendido que qualquer distinção em razão do país de procedência da mercadoria é inadmissível, por razões de isonomia, de modo que os bens, mercadorias e serviços da mesma espécie devem ficar sujeitos a regime de tributação idêntico, independentemente de sua origem ou destino<sup>34</sup>.

---

34. É o que se verifica nas ementas a seguir, obtidas no sítio do Supremo Tribunal Federal (<http://www.stf.jus.br/portal>):

“Constitucional. Tributário. Lei complementar 87/96. ICMS e sua instituição. Arts. 150, II; 155, § 2º, VII ‘a’, e inciso VII CF. Conceitos de passageiro e de destinatário do serviço. Fato gerador. Ocorrência. Alíquotas para operações interestaduais e para as operações internas. Inaplicabilidade da fórmula constitucional de partição da receita do ICMS entre os estados. Omissão quanto a elementos necessários à instituição do ICMS sobre navegação aérea. Operações de tráfego aéreo internacional. Transporte aéreo internacional de cargas. Tributação das empresas nacionais. Quanto às empresas estrangeiras, valem os acordos internacionais - Reciprocidade. Viagens nacional ou internacional - Diferença de tratamento. Ausência de normas de solução de conflitos de competência entre as unidades federadas. Âmbito de aplicação do art. 151, CF é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto a União quando esta se apresenta na ordem externa. Não incidência sobre a prestação de serviços de transporte aéreo, de passageiros - intermunicipal, interestadual e internacional. Inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras. Ação julgada, parcialmente procedente”. (ADI 1.600/DF – Rel. Min. Nelson Jobim J. 26/11/2001- destacou-se).

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPVA. VEÍCULO IMPORTADO. ALÍQUOTA DIFERENCIADA.

1. Não se admite a alíquota diferenciada de IPVA para veículos importados e os de procedência nacional.

2. O tratamento desigual significaria uma nova tributação pelo fato gerador da importação. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento”. (RE n. 367.785 – Rel. Ministro Eros Grau, Segunda Turma, J. 09/05/2006).

A República Federativa deve se subordinar aos direitos e garantias oriundos de tratados internacionais<sup>35</sup>, dentre eles, o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GAAT, na sigla em inglês), que estabeleceu regras visando à garantia do princípio da não discriminação entre produtos e serviços nacionais e importados, princípio este fundamental para o sistema multilateral do comércio e alcance de condições de concorrência o mais igualitárias possível<sup>36</sup>.

Tanto é assim que a Suprema Corte editou, em 1997, a Súmula n. 575, com a seguinte redação: “a mercadoria importada de país signatário

---

35. A teor do que determina o artigo 5º, parágrafo 2º, da Constituição Federal.

36. É o que se vê da Parte II, Artigo III, do Acordo Geral Sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio: “TRATAMENTO NACIONAL NO TOCANTE A TRIBUTAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO INTERNAS.

1. As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional.

2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais.

Além disso, nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos nacionais ou importados, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1.

(...)

4. Os produtos de território de uma Parte Contratante que entrem no território de outra Parte Contratante não usufruirão tratamento menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional, no que diz respeito às leis, regulamento e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no mercado interno. Os dispositivos deste parágrafo não impedirão a aplicação de tarifas de transporte internas diferenciais, desde que se baseiem exclusivamente na operação econômica dos meios de transporte e não na nacionalidade do produto”.



do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional”.

Desse modo, ao estabelecer a distinção entre produtos nacionais e importados a Resolução n. 13/2012, violou as disposições do referido tratado internacional e, conseqüentemente, da Constituição Federal<sup>37</sup>.

Além disso, houve violação ao princípio da não discriminação baseada em procedência ou destino previsto no artigo 152, da Constituição Federal<sup>38</sup>. De acordo com esse princípio, aos entes tributantes é vedado, no exercício de suas competências tributárias, criar situações que discriminem bens e mercadorias em razão de sua procedência.

Note-se que, embora a já mencionada Resolução n. 22/1989 tenha estabelecido uma distinção entre as alíquotas, dependendo do Estado de destino da mercadoria, essa diferença encontra respaldo na Constituição Federal, que em seu artigo 170, inciso VII<sup>39</sup>, institui o princípio da justiça social em face da redução das desigualdades regionais e sociais. E além de possuir fundamento constitucional, dita Resolução traçou a distinção

---

37. É o que explica Roque Antonio Carrazza: “Também os tratados e acordos internacionais, de que o País é signatário (GATT, ALADI, MERCOSUL, etc.), e que devem ser observados, a teor do art. 98, do CTN, exigem que as operações com produtos originários do exterior recebam o mesmo tratamento fiscal dispensado às operações com produtos nacionais. Neste particular, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça já decidiram, vezes iterativas, que são injurídicas normas que imponham tratamento tributário mais oneroso às operações praticadas com produtos importados, do que o dispensado às praticadas com produtos nacionais. Também o art. III do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio GATT (abrangido hoje pela OMC), do qual o Brasil é signatário, estabelece que ‘os bens importados devem receber o mesmo tratamento concedido a equivalente de origem nacional’”. (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.)

38. “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

39. “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;”

apenas entre as Unidades da Federação, sem fazer qualquer menção ao tipo de mercadoria ou bem circulado.

Corroborando o entendimento aqui desenvolvido a respeito da inconstitucionalidade da Resolução n. 13/2012, é o que conclui o Professor Roque Carrazza:

É certo que o Senado Federal pode fixar, mediante resolução, as alíquotas de ICMS para as operações interestaduais, sendo-lhe dado, também, fazê-las várias. É igualmente certo, todavia, que não lhe é permitido fazer distinções ou manifestar preferências tributárias entre bens e serviços, em razão de sua procedência ou destino.

E nem se diga que atualmente há alíquotas interestaduais (de 7% e 12%, dependendo da procedência ou destino das mercadorias ou serviços). É que tal tratamento distinto vem expressamente autorizado na parte final do art. 152, da Constituição Federal (reduzir as desigualdades regionais).

No caso em foco, porém, a resolução estabeleceu (inconstitucionalmente) alíquotas de ICMS distintas para produtos idênticos e provenientes ou destinados às mesmas regiões do país.

Enfim, as alíquotas de ICMS devem ser uniformes para os produtos nacionais e seus similares importados. Dito de outro modo, as alíquotas interestaduais, a serem fixadas por meio de resolução do Senado Federal devem, *in casu*, ser as mesmas, para as operações com produtos da mesma natureza, pouco importando se nacionais ou importados.

Recorde-se, a propósito, que a Súmula 575 do STF proíbe tratar diferentemente produtos nacionais e estrangeiros.

Conclui-se, nesse contexto, que a Resolução n. 13/2012, ao diferenciar a alíquota do ICMS incidente sobre operações interestaduais de acordo com a procedência dos bens, mercadorias ou serviços, não está em consonância com os valores positivados pela Constituição Federal, o que demonstra a sua incompatibilidade com o Sistema Tributário Nacional.

E ainda que não houvesse violação aos princípios da isonomia e da não discriminação baseada em procedência ou destino, a Resolução n. 13/2012 permaneceria eivada de vício de inconstitucionalidade, haja vista que não compete ao Senado Federal legislar sobre matéria cuja competência é exclusiva de Lei Complementar, nos termos do artigo 155, § 2º, da Carta Magna, como se explicará com mais vagar no tópico a seguir.

#### **IV.2 Violação ao artigo 155, § 2º, da Constituição Federal – matéria de competência exclusiva de Lei Complementar**

Como se viu linhas acima, a Resolução n. 13/2012 foi editada com o claro objetivo de obstar a eficácia dos incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados importadores, ou seja, o Senado Federal pretendeu, indiretamente, disciplinar tais incentivos concedidos à revelia do Confaz.

Todavia, consoante o exposto no item III supra, a função da Resolução do Senado Federal é exclusivamente compatibilizar os interesses dos Estados importadores e exportadores, e não o combate à “Guerra Fiscal” existente entre as Unidades Federadas.

Além disso, ao reduzir a alíquota interestadual exclusivamente para produtos importados, pode-se dizer que o Senado Federal concedeu um verdadeiro benefício fiscal a tais produtos, matéria que, nos termos da Constituição Federal (artigo 155, parágrafo 2º, XII, g), compete exclusivamente dos Estados, por meio de convênios, conforme regulado pela Legislação Complementar.

E não é em vão a exigência de Lei Complementar para tanto. Por se tratar de norma submetida a processo legislativo complexo, é a mais adequada para regular questões que envolvam valores fundamentais da República, tais como o pacto federativo, a autonomia estadual e a redução das desigualdades regionais.

É este inclusive o entendimento do Supremo Tribunal Federal que, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.423, ajuizada em face do Governador de São Paulo, decidiu a respeito da necessidade de Lei Complementar para dispor sobre a partilha da arrecadação do ICMS, sendo inconstitucional a Lei Estadual que dispõe sobre o cálculo do valor agregado para o mesmo fim<sup>40</sup>.

Adotando-se o mesmo raciocínio da Corte Suprema, se uma Lei Ordinária não pode dispor sobre o cálculo do valor agregado, para fins de partilha da arrecadação do ICMS, invariavelmente, não poderá uma Resolução Senatorial disciplinar ou conceder incentivos fiscais aplicáveis a todo o território nacional.

O instrumento legal utilizado pelo legislador para combater a “Guerra dos Portos”, portanto, não se mostra adequado, por se tratar de matéria reservada à Lei Complementar, sendo vedada a sua regulação por Resolução do Senado Federal<sup>41</sup>.

---

40. ADI n. 1423/SP, Ministro Relator Joaquim Barbosa, Julgada pelo Tribunal Pleno em 16/05/2007 (íntegra do acórdão disponível em <http://www.stf.jus.br/portal>): “CONSTITUCIONAL. FINANCEIRO. PARTILHA DO PRODUTO ARRECADADO COM A INCIDÊNCIA O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS. OPERAÇÕES DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. USINA. NORMA ESTADUAL QUE DISPÕE SOBRE O CÁLCULO DO VALOR AGREGADO (LEI 9.332/1995, DO ESTADO DE SÃO PAULO). VIOLAÇÃO DOS ARTS. 158, IV, E PARÁGRAFO ÚNICO, I E 161, I, DA CONSTITUIÇÃO DE 1988. Viola a reserva de lei complementar federal, prevista no art. 161, I, da Constituição, norma estadual que dispõe sobre o cálculo do valor agregado, para fins de partilha da arrecadação do ICMS, nos termos do art. 158, IV, e parágrafo único, I, da Carta Magna. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente”.

41. Nesse sentido, é o que conclui Eduardo Jacobson Neto: “Em que pese a relevância do propósito almejado pelo Senado Federal ao editar a RSF 13/2012, é notório que o ‘instrumento’ utilizado não passa no teste da adequação, pois o artigo 155, 2º, IV, da CF/88, não permite que as Resoluções Senatoriais sejam manejadas como meio de se controlar o ingresso de mercadorias importadas, garantir o equilíbrio concorrencial entre empresas nacionais e estrangeiras, ou reduzir, pragmaticamente, os efeitos dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados, em operações interestaduais, aos produtos

Fato é que o Senado Federal não poderia tratar isoladamente do problema referente à “Guerra dos Portos”, mediante resolução, invadindo o campo reservado ao Congresso Nacional, que detém competência privativa para, por meio de lei complementar aprovada pela maioria absoluta dos membros de suas duas Casas, “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.<sup>42</sup>

Ainda que a questão da “Guerra dos Portos” seja emergencial, não se pode aceitar a escolha de uma medida paliativa sujeita a procedimento legislativo mais simples para atingir finalidade que, por imposição constitucional, só pode ser perseguida mediante processo legislativo complexo e com quórum de aprovação especial, qual seja, Lei Complementar.

Vale lembrar, ainda, que a denominada “Guerra dos Portos”, como explicado anteriormente, é apenas uma das vertentes da chamada “Guerra Fiscal”. Por isso, a mesma solução que se pretende aplicar ao caso dos importados deveria ser adequada para resolver a concessão de incentivos concedidos para os produtos nacionais, tanto em operações internas quanto interestaduais.

Todos esses pontos, inclusive, foram levantados pelo Senador Ricardo Ferraço, junto à Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) do Senado Federal, antes mesmo da edição da Resolução n. 13/2012. Opinou o Senador, quando da análise do Projeto de Resolução do Senado PRS n. 72/2010 – que deu origem à Resolução ora analisada – por sua inconstitucionalidade<sup>43</sup>.

---

importados do exterior” (JACOBSON NETO, Eduardo. Resolução Senado Federal n. 13/2012 – Considerações de Cunho Constitucional. In: ANAN JR., Pedro (coord.). *Planejamento Fiscal – Análise de Casos*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. III, p. 1126).

42. CF, artigo 155, § 2º, XII, “g”.

43. “A questão que se deve enfrentar, porém, é se o Senado tem competência para, através de resolução destinada à fixação de alíquotas interestaduais de ICMS, restringir a autonomia dos Estados e do Distrito Federal para o regimento de incentivos fiscais.

Além disso, mediante a simples leitura da Resolução n. 13/2012, denota-se que mesmo após o desembaraço aduaneiro, tido pela legislação como o momento de “nacionalização” da mercadoria<sup>44</sup>, esta permanece sendo considerada como importada se não houver um grau significativo de integração de produto nacional<sup>45</sup>.

Também sob este prima, denota-se a inconstitucionalidade da Resolução Senatorial ora tratada, haja vista que não compete ao Senado Federal definir quando e por quais critérios a mercadoria importada passa a ser nacional.

Nos termos do artigo 51 do Decreto-lei n. 37/1966, “concluída a conferência aduaneira, sem a exigência fiscal relativamente ao valor aduaneiro, classificação ou outros elementos, a mercadoria será embarçada

---

(...) A exigência de lei complementar (‘lei nacional’), cujo processo legislativo é mais complexo do que o das leis ordinárias, explica-se porque a concessão de incentivos de ICMS pelos Estados e o Distrito Federal envolve valores fundamentais da República, como a autonomia estadual, o pacto federativo e a redução das desigualdades regionais e sociais. Está em jogo o interesse nacional, o que supõe debate amplo da matéria pela via legislativa adequada.

(...) Em suma, conclui-se que o Senado, quando atua como legislador em matéria de ICMS, fixando as suas alíquotas interestaduais não pode criar distinções entre mercadorias e serviços em razão de sua procedência ou destino, salvo quando em cumprimento de disposições constitucionais específicas. No caso dos produtos de origem estrangeira, inexistente regra de estatura constitucional que justifique a diferenciação pretendida, conforme pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, evidenciando a inconstitucionalidade do PRS 72/2010. Além do mais, a implantação da medida poderia implicar efeitos colaterais prejudiciais à indústria nacional, tendo em vista que permitiria a redução das alíquotas internas para mercadorias importadas destinadas a consumidores finais”.

44. Nesse sentido, é o que ensina André Folloni: “O desembaraço aduaneiro é ato final do procedimento de despacho de importação, sendo representativo do término deste, momento quando a mercadoria é considerada nacionalizada e entregue ao importador” (FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 97).

45. GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. O ICMS e as Inconstitucionalidades da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal e de sua Regulamentação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 210, março 2013. São Paulo: Dialética, 2013. p. 07.

e posta à disposição do importador”, ou seja, finalizado o desembaraço aduaneiro, a mercadoria importada passa a ser nacional.

É evidente, portanto, que ao editar a Resolução n. 13/2012, o Senado Federal extrapolou sua competência constitucional prevista no artigo 155, parágrafo, 2º, IV, da Constituição Federal, uma vez que não se limitou a fixar a alíquota interestadual aplicável a determinada operação, mas alterou a legislação federal no que tange ao momento em que o produto importado se torna nacional.

Não restam dúvidas, assim, a respeito da inconstitucionalidade da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal, seja por violar os princípios da isonomia e da não discriminação em razão da procedência do produto, seja por exceder sua competência outorgada pela Constituição Federal, legislando sobre matéria reservada à Lei Complementar.

## **V. Conclusões**

Foram apresentados no presente artigo argumentos suficientes a fim de demonstrar a incompatibilidade da Resolução n. 13/2012, do Senado Federal, com o Sistema Tributário Nacional.

Como se viu, se a forma federativa do Brasil sequer pode ser alterada por uma emenda constitucional, tampouco poderão fazê-lo as normas hierarquicamente inferiores, a exemplo de Resoluções Senatoriais.

O princípio federativo, por sua vez, está totalmente relacionado com a questão da “Guerra Fiscal” em matéria de ICMS (e, conseqüentemente, com a “Guerra dos Portos”), por se tratar de imposto com perfil jurídico desenhado pelo ente central. Por isso que sobre ele, mais do que sobre qualquer outro tributo, incidem as normas gerais uniformizantes, a exemplo da Lei Complementar n. 24/75, emitidas em caráter nacional, a fim de evitar a utilização do ICMS como moeda de troca entre as Unidades Federativas e os investidores.

Porém, diante da ineficácia social dessas normas gerais uniformizantes, não se alcançou até os dias de hoje o pretendido combate à “Guerra Fiscal”, sendo que as Unidades da Federação permanecem concedendo benefícios fiscais à revelia do Confaz, desrespeitando o princípio federativo e a Constituição Federal como um todo.

Diante desse contexto, foi editada pelo Senado Federal a Resolução n. 13/2012, com o intuito de combater tal situação, mediante a redução da alíquota interestadual dos produtos importados para 4% (quatro) por cento, de modo a desestimular a concessão de benefícios unilaterais pelos Estados portuários.

Não obstante a intenção do legislador ao editar a Resolução em comento tenha sido de desestimular a concessão de benefícios ilegais, protegendo-se, por conseguinte, o produto nacional, na prática, a diminuição da alíquota para a mercadoria importada acabou por prejudicar os produtores nacionais, em nítido desrespeito ao princípio da isonomia.

A Resolução n. 13/2012 violou, ainda, as disposições do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GAAT), que estabeleceu regras visando à garantia do princípio da não discriminação entre produtos e serviços nacionais e importados.

Além disso, o instrumento normativo utilizado não foi adequado, haja vista que não compete ao Senado Federal tratar, por meio de Resolução, das questões atinentes aos benefícios fiscais concedidos pelas Unidades da Federação.

Também sob este prima, denota-se a inconstitucionalidade da Resolução Senatorial ora tratada, haja vista que não compete ao Senado Federal definir quando e por quais critérios a mercadoria importada passa a ser nacional.

Não se discute a urgência e a necessidade do combate à “Guerra dos Portos”. O que não se pode olvidar, no entanto, é que essa “Guerra” é apenas uma das vertentes da chamada “Guerra Fiscal”, de modo que quaisquer medidas tomadas com a intenção de impedir a concessão de



benefícios fiscais à revelia do Confaz deverão alcançar não só as operações com produtos importados, mas também aquelas que envolvam os produtos nacionais, respeitando-se, dessa forma, a isonomia tributária.

Em vista da sua incompatibilidade com o Sistema Tributário Nacional, portanto, faz-se necessária a exclusão da Resolução n. 13/2012 do ordenamento jurídico, bem como a edição de uma nova norma de combate à “Guerra Fiscal” que esteja de acordo com os ditames constitucionais.

Cumprе mencionar, por fim, que a questão ora debatida está pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4858, ajuizada pelo Estado do Espírito Santo em 20/09/2012, de Relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, oportunidade em que se saberá se a Suprema Corte entenderá pela manutenção ou invalidade da Resolução Senatorial em comento.

## VI. Referências

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Quanto custa pagar tributos*. São Paulo: Atlas, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_ *Curso de Direito Constitucional*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e método*. 3. ed. revista e ampliada. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_ *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra Fiscal via ICMS: Controle dos incentivos fiscais e os casos “Fundap” e Comunicado CAT n. 36/2004. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Cap. I, p. 414-415, nota 147.

FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. O Federalismo Fiscal Brasileiro e os Incentivos e Benefícios Fiscais e Fiscais/Financeiros no ICMS Importação. In: ANAN JR., Pedro (coord.). *Planejamento Fiscal – Análise de Casos*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. III.

FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005.

GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. O ICMS e as Inconstitucionalidades da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal e de sua Regulamentação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 210, março 2013. São Paulo: Dialética, 2013.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

TAKANO, Caio Augusto. “Guerra dos Portos” – os deveres instrumentais introduzidos pelo ajuste Sinief n. 19/2012 e os limites normativos da Resolução do Senado Federal n. 13/2012. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 212, maio 2013, São Paulo: Dialética, 2013.



# **A CASSAÇÃO DA INSCRIÇÃO ESTADUAL DO ICMS PREVISTA PELA LEI N. 15.315/2014, DO ESTADO DE SÃO PAULO. INCONSTITUCIONALIDADES**

**José Eduardo Burti Jardim**

A Lei n. 15.315/2014, do Estado de São Paulo, surgiu em meio a um cenário de forte ofensiva aos crimes de roubo e receptação de cargas, tendo sido sancionada pelo governador Geraldo Alckmin, no dia 17 de janeiro de 2014, na sede do Sindicato das Empresas de Transportes de Carga de São Paulo e Região – SETCESP e da Federação das Empresas de Transportes de Cargas do Estado de São Paulo – FETCESP. Naquela oportunidade, o Governador assinalou “*Hoje, estamos sancionando uma Lei que pune o receptor da carga. Se não há receptor, não há roubo de cargas. Estamos atacando o problema em sua raiz*”.

Conquanto o Poder Público tenha em mira o combate aos crimes de roubo, furto, contrabando e receptação, a lei termina por tratar todas as hipóteses com o mesmo rigor, da organização criminosa à empresa idônea de transporte de passageiros e bagagens, o que significa dizer que os contribuintes de boa-fé poderão ser tratados como transgressores de leis penais e tributárias.

Vejamos o texto da legislação em questão:

Artigo 1º – Será cassada a eficácia da inscrição no cadastro de contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, do estabelecimento que adquirir, distribuir, transportar, estocar, revender ou expor à venda quaisquer bens de consumo, gêneros alimentícios ou quaisquer ou-

tros produtos industrializados fruto de descaminho, roubo ou furto, independentemente de ficar ou não caracterizada a receptação.

Artigo 2º – A falta de regularidade da inscrição no cadastro de contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS inabilita o estabelecimento à prática de operações relativas à circulação de mercadorias e de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Artigo 3º – A cassação da eficácia da inscrição do cadastro de contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, prevista no artigo 1º, implicará, à pessoa dos sócios do estabelecimento penalizado, sejam eles pessoa física ou jurídica, em comum ou separadamente:

I – o impedimento de exercerem o mesmo ramo de atividade, mesmo que em estabelecimento distinto daquele;

II – a proibição de entrarem com pedido de inscrição de nova empresa, no mesmo ramo de atividade;

III – imposição de multa correspondente ao dobro do valor dos produtos constatados serem produto de roubo ou furto.

Parágrafo único – As restrições previstas nos incisos I e II prevalecerão pelo prazo de cinco anos, contados da data de cassação, sendo requisitos a serem observados, obrigatoriamente, para o fim do registro previsto no artigo 16 da Lei 6.374, de 1º de março de 1989.

(...)

Com efeito, a lei estabelece a perda do direito ao exercício de atividade econômica ao contribuinte que adquirir, distribuir, transportar, estocar, revender ou expor à venda quaisquer bens, que sejam objeto de descaminho, roubo ou furto, independentemente de ficar ou não caracterizada a receptação.

A legislação em comento hospeda uma série de impropriedades, que serão a seguir analisadas.

## **I. A lei não descreve o modo de aplicação da penalidade de cassação nem a forma de defesa do contribuinte (violação do art. 5º, incisos LIV e LV, da CF/88)**

De início, chama nossa atenção o fato de a lei não estabelecer o procedimento de aplicação da cassação da eficácia da inscrição no cadastro de contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Em nosso ordenamento jurídico, toda e qualquer penalidade somente pode ser aplicada por meio de norma concreta e individual, seja ato administrativo, seja decisão administrativa ou judicial, com observância do devido processo legal (art. 5º, LIV, CF/88) e contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV, CF/88), mormente quando a penalidade se volta a restringir ou impedir o sagrado direito ao exercício de atividade econômica (artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, CF/88).

Todavia, a lei não definiu a autoridade competente para identificar os bens nas situações apontadas como ensejadoras da perda da inscrição estadual (enquadramento do fato à norma), nem o procedimento específico para comprovar a ilicitude. Nada dispôs, ainda, acerca do procedimento de aplicação da providência sancionatória, nem tampouco sobre o exercício do direito de defesa, que devem preceder a aplicação de qualquer sanção.

O artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal estabelece: “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”.

Nas palavras de **JOSÉ CRETILLA JÚNIOR**, “*a regra da ampla defesa abrange a regra do contraditório, completando-se os princípios que as informam e que se resumem no postulado da liberdade integral do homem diante da prepotência do Estado*” (Comentários à Constituição de 1988, Forense Universitária, 1ª edição, 1989, p. 534).

A extraordinária carga axiológica e a sua grande generalidade conferem à regra contida no artigo 5º, LV, da Carta Constitucional de 1988 uma posição preeminente, apresentando-se como um magno princípio constitucional.

No entanto, a lei nada dispõe sobre os referidos pontos, apresentando um verdadeiro vácuo normativo, o qual não poderá ser normatizado pelo Poder Executivo, em face do princípio da legalidade, imerso no artigo 5º, II, da Constituição Federal. No plano tributário, a exigência surge com cores vivas, no artigo 150, I, CF/88.

De outra parte, merece registro o teor da Lei n. 11.929/2005 (lei de combate à adulteração de combustíveis), que estabeleceu, ao menos, que a desconformidade será comprovada por meio de “laudo elaborado pela Agência Nacional do Petróleo ou por entidade por ela credenciada ou com ela conveniada” (art. 2º), sendo, no mais, regulamentada pela Portaria CAT n. 28, de 20/04/2005. Ainda assim, entrevemos que houve usurpação da função legislativa, na medida em que competiria à lei dispor sobre todos os elementos atinentes à configuração, procedimento de constatação e formalização do ilícito, bem assim sobre a defesa do contribuinte.

Com efeito, surpreende a nós e a todos que a lei nada disponha sobre a forma de aplicação da providência sancionatória, nem tampouco sobre o direito de defesa e recursos.

A leitura do texto dá a entender que a autoridade fiscal que tiver notícia de fato descrito na referida lei, poderá cassar, de pronto, a inscrição estadual daquela empresa que estiver relacionada com o fato eventualmente ilícito, ainda que idônea e de boa-fé.

Todavia, considerando que a leitura do texto não representa interpretação, mas tão somente o início do labor interpretativo, e considerando, ainda, que a construção do sentido da norma deve ser feita de forma sistemática, supondo o sistema jurídico como uma estrutura unitária,



podemos afirmar que a legislação em questão não veicula norma válida alguma.

Assim, entendemos que a lei seja juridicamente inaplicável, por incompletude de sua estrutura jurídica, sendo que os elementos faltantes não poderão ser normatizados por atos emanados do Poder Executivo. Ao lado disto, despontam as inconstitucionalidades demonstradas.

## **II. Violação do direito ao exercício de atividade econômica (art. 1º, IV, artigo 5º, inciso XIII, e artigo 170, parágrafo único, da Constituição Federal)**

Inicialmente, cabe assinalar que a liberdade de iniciativa representa um dos fundamentos da República (art. 1º, IV, CF/88), encontrando raízes, ainda, no artigo 5º, XIII, e artigo 170, ambos da Lei Maior.

Assim, a afronta à livre iniciativa e à liberdade econômica viola uma série de princípios, que, entrelaçados, compõem uma das colunas mestras da nossa Constituição.

Consoante exposto em tópico precedente, a cassação de inscrição estadual consiste em grave afronta ao direito de livre exercício da atividade profissional prevista no artigo 5º, XIII, CF/88, o qual é extensivo às pessoas físicas e jurídicas. De outro lado, ofende o direito ao exercício de atividade econômica, um dos fundamentos da ordem econômica, plasmado no artigo 170, parágrafo único, da Carta Constitucional. Ao derradeiro, termina por violar um dos fundamentos da República (art. 1º, IV, CF/88).

Neste ponto, cabe evocar a doutrina abalizada de **PINTO FERREIRA**: “*O conceito de liberdade de profissão, de origem francesa, é amplo e abrange a liberdade de comércio e a de indústria.*” (*Comentários à Constituição Brasileira*, vol. I, São Paulo, Saraiva, 1989, p. 88). Adiante, arremata com os seguintes dizeres: “*O preceito constitucional é amplo e*

*abrangente, para assegurar a liberdade de escolha de profissão ou tipo de trabalho, indústria ou comércio, extensivo às pessoas jurídicas”.*

Respeitadas as restrições constitucionalmente estabelecidas e aquelas impostas por lei de acordo com a Constituição, atividade econômica é livre. Neste sentido **CELSO RIBEIRO BASTOS** proclama: “*Qualquer atividade econômica é livre.*” (*Comentários à Constituição do Brasil*, vol. 7, 1990, Ed. Saraiva, p. 38)

Diante do exposto, desponta que a legislação estadual esbarra em princípios constitucionais, tratando-os com menoscabo, como se simples regras fossem.

Ainda que os propósitos da lei sejam louváveis, é certo que devem ser trilhados os caminhos desenhados pela Constituição, sob pena de serem cometidos atos atentatórios à liberdade de trabalho e ao exercício de atividade econômica, com consequências extremamente detrimen- tosas às empresas estabelecidas, idôneas e de boa-fé.

O desconcerto da lei é de tal monta que poderá até mesmo inviabilizar a repressão aos casos de crimes de roubo e receptação.

### **III. Violação do princípio da proporcionalidade**

A doutrina e a jurisprudência mais moderna assinalam que não basta que a lei preveja as consequências para os fatos abstratamente previstos na hipótese normativa. É indispensável que exista compatibilidade das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade.

**GILMAR FERREIRA MENDES**, doutrinador e Ministro do Supremo Tribunal Federal, pontifica no sentido em que “*um juízo definitivo sobre a proporcionalidade e razoabilidade na medida há de resultar da rigorosa ponderação entre o significado da intervenção para o atingido e os objetivos perseguidos pelo legislador (proporcionalidade ou razoabilidade em sentido estrito)*”. (*Moreira Alves e o Controle de Constitucionalidade no*

*Brasil*, Celso Bastos Editor, publicação do Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000, p. 107)

Há necessidade que o meio empregado seja o menos gravoso possível, vale dizer, inexistência de outro menos ofensivo ao direito do particular, e que exista uma correlação lógica entre o meio utilizado e os fins perseguidos.

A Lei n. 15.315/14, do Estado de São Paulo, na direção oposta à Constituição da República, prescreve pena capital à empresa que for identificada, ainda que de boa-fé, no transporte de bens objeto de furto, roubo ou descaminho “*independentemente de ficar ou não caracterizada a receptação*”. Demais disso, estende a pena aos sócios, pessoas físicas e jurídicas, impedindo-os de explorar e mesma atividade pelo prazo de cinco anos.

Nada mais disparatado, desproporcional e desarrazoado.

Não é demais dizer que o Poder Público pretende transferir ao empresário o ônus de fiscalizar a vida privada de seus clientes, sem que aquele seja dotado de poder de polícia.

Merece registro, por oportuno, a irrisignação de **EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI** com a “*comodidade fiscal*”, bem como com relação aos casos em que o contribuinte de boa-fé é sancionado por fato cometido por terceiro:

Sob a lógica do princípio da comodidade tributária, o Fisco não precisa provar para acusar o Contribuinte, é o Contribuinte que, acusado sem provas (pela inversão do ônus da prova), tem que provar uma situação jurídica que é da esfera da competência do Fisco dispor: trata-se, assim, de ato impossível para o contribuinte. Seguindo essa cômoda racionalidade, o contribuinte cumpre as suas obrigações tributárias, incorre em custos que deveriam ser suportados pelo Estado para pagar os seus impostos e fiscalizar o pagamento de impostos dos demais contribuintes e, ainda, fica sujeito à ulterior autuação em decorrência da ineficácia dos controles e da falta de confiabilidade

dos atos de sua Diretoria de Informação *ex vi* do art. 5º da Portaria da CAT 95. (ICMS - Delegação do ônus da fiscalização nas operações interestaduais e impossibilidade da declaração de inidoneidade retroagir em face de contribuinte de boa-fé: “Princípio da comodidade fiscal” em que problemas de logística da legislação e ineficiência da administração fiscal são transferidos ao contribuinte – Fiscosoft - 2012).

O desacerto da malfadada lei estadual pode gerar situações absolutamente desarrazoadas. Para ilustrar o aduzido, suponha-se uma situação em que o Poder Público surpreenda, no ônibus de importante empresa de transporte, um passageiro trazendo consigo bens adquiridos sem emissão de nota fiscal. A persistir o cenário jurídico atual, esta situação de fato poderá ensejar até mesmo a cassação da inscrição estadual da empresa idônea!

A afronta ao princípio da proporcionalidade é manifesta.

Por estas razões, ao lado das demais expostas anteriormente, entendemos que a lei em comento se mostra inconstitucional.

## **Considerações finais**

A Lei n. 15.315, de 17 de janeiro de 2014, tirante a sua incompletude normativa, viola, a um só tempo, os primados do devido processo legal (art. 5º, LIV, CF/88), do contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV, CF/88) e do princípio que garante o exercício de atividade econômica (art. 5º, inciso XIII, e art. 170, parágrafo único, CF/88).

Não obstante as inconstitucionalidades apontadas, é certo que a lei tende a ser aplicada imediatamente, o que poderá trazer sérios transtornos e prejuízos às empresas idôneas, pelo que se afigura plenamente cabível o ajuizamento de medida judicial preventiva, com a finalidade de impedir a aplicação das medidas sancionatórias previstas na Lei n. 15.315, de 17 de janeiro de 2014.

Estas são as nossas considerações.

# A APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E O POSICIONAMENTO DO CARF

Vivian Casanova Eskenazi

## 1. Introdução

O presente estudo destina-se a analisar uma situação recorrente vivenciada por diversos contribuintes quando do encerramento de procedimentos fiscais. Atualmente, é bastante comum que os contribuintes sejam surpreendidos não apenas com a autuação fiscal para constituição e exigência do crédito tributário, mas também com a aplicação de multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento). Tal penalidade está prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei n. 9.430/96.

Assim, a presente abordagem terá como objetivo analisar a legislação pertinente e as hipóteses em que essa multa seria cabível, assim como demonstrar o atual posicionamento que vem sendo adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais quando da análise de processos administrativos, nos quais as autoridades administrativas pretenderam a imposição da multa de ofício qualificada.

Esse Órgão Julgador, como se verá, tem enfrentado a missão de analisar os casos concretos, a fim de elucidar as situações que efetivamente se subsumem às hipóteses previstas no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei n. 9.430/96, capazes de justificar a imposição de penalidade tão gravosa, assim como de afastar tal imposição em casos que não se enquadram na hipótese legal.

## **2. Dos requisitos legais para a imposição da multa qualificada**

O artigo 142, do Código Tributário Nacional, ao prever que “compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento” apresenta uma conceituação para lançamento, qual seja: “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributária, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Segundo tal dispositivo, portanto, as autoridades administrativas, após verificarem a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e quantificarem essa obrigação, constituem o crédito tributário por meio do lançamento, no qual é aplicada a multa de ofício considerada devida.

Em casos de lançamento, as multas de ofício cabíveis são aquelas previstas no artigo 44, da Lei n. 9.430/96, com redação dada pela Lei n. 11.488/2007, a seguir transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

A despeito de o referido dispositivo prever algumas situações específicas que justificam a aplicação da multa isolada no percentual de 50% (cinquenta por cento), a regra geral é a aplicação da multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do inciso I, do artigo 44, da Lei n. 9.430/96.

Contudo, uma exceção a essa regra geral está prevista no parágrafo 1º, do artigo 44, da Lei n. 9.430/96:

Art. 44 – (...)

**§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502**, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Grifos nossos)

O dispositivo legal acima transcrito autoriza que a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) seja duplicada nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64.

Ao se analisar tais dispositivos verifica-se que apresentam a conceitualização de sonegação, fraude e conluio, nos seguintes termos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Portanto, para que a multa de ofício possa ser qualificada pelas autoridades administrativas, sendo exigida no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), é fundamental que esteja presente uma das hipóteses acima mencionadas: sonegação, fraude ou conluio.

De acordo com tais dispositivos, para a caracterização da sonegação ou fraude, requisito necessário para imposição da multa de ofício qualificada, é imprescindível a existência de uma conduta ou omissão dolosa, ou seja, dotada de vontade e consciência, com o deliberado intuito de enganar o Fisco por meio da prática de atos ilícitos, buscando esconder das autoridades administrativas a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou ainda evitar a sua ocorrência.

Conluio, por sua vez, resta caracterizado quando duas ou mais pessoas ajustam a prática de sonegação ou fraude, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei n. 4.502/64.

Ou seja, para que se caracterizem as hipóteses que suportam a imposição de multa de ofício qualificada deve ser demonstrada a ocorrência de um ato praticado pelo contribuinte com o intuito de ludibriar o Fisco sobre a realidade dos fatos, não bastando a alegação de que teria a intenção de obter uma economia fiscal.

A aplicação da multa qualificada não é a regra geral, mas sim uma exceção em nosso ordenamento jurídico, que importa na imposição de penalidade excessivamente onerosa ao contribuinte, de modo que a sua aplicação deveria ser bastante cautelosa, cabendo às autoridades administrativas que realizam o lançamento tributário demonstrar de forma inequívoca a prática de uma das hipóteses previstas nos artigos 71 ou 72 da Lei n. 4.502/64, que possa suportar a sua aplicação, inclusive com a devida instrução processual das provas que a justifiquem.



Na prática, contudo, o que os contribuintes têm vivenciado, especialmente nos casos de atuações fiscais decorrentes da desconsideração de operações que teriam por objetivo obter uma redução da carga fiscal, é a aplicação da multa de ofício qualificada sem qualquer justificativa, ou, até mesmo, sob o simples argumento de que a mera intenção do contribuinte em economizar tributos por meio de negócios jurídicos posteriormente desconsiderados caracterizaria a intenção dolosa mencionada nos artigos 71 e 72 da Lei n. 4.502/64.

Em verdade, estamos vivendo em um momento em que as autoridades administrativas encaram qualquer planejamento tributário como um procedimento ilícito, que caracterizaria sonegação ou fraude, a justificar a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

No entanto, conforme entendimento de Marco Aurélio Greco<sup>1</sup>, a figura do planejamento tributário em si não pressupõe o dolo na realização da fraude ou sonegação. Isso porque há sempre a possibilidade de realização de um planejamento tributário regular, no qual o contribuinte não realiza o fato gerador ou realiza o fato gerador que apresenta dimensão menos onerosa, mas sem modificar as características de algo que já existia, não configurando, assim, a fraude ou a sonegação, que suportariam a imposição da multa de ofício qualificada.

Ora, diferente do que querem fazer crer as autoridades administrativas, os planejamentos tributários podem ser atividades realizadas por meio lícitos, visando atingir fatos futuros, com o objetivo de reduzir a carga tributária. Nesses casos, a atuação é preventiva e evita, de forma antecipada, a obrigação tributária ainda não existente. Assim, se a atuação em questão é preventiva, antecipada, não há que se falar em ação dolosa tendente a impedir o conhecimento da ocorrência do

---

1. Multa Agravada e em Duplicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 76, p. 148-161.

fato gerador por parte das autoridades administrativas ou modificar suas características essenciais, uma vez que na elisão fiscal o objetivo é justamente a não ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Como ensina Ricardo Lobo Torres, em casos de planejamentos fiscais lícitos, poder-se-ia estar diante da chamada “fraude à lei”, a qual não se confunde, em absoluto, com a “fraude contra a lei”, sendo apenas esta capaz de deflagrar a incidência da multa de ofício qualificada.

O citado autor apresenta a seguinte distinção entre as duas figuras:

O que não se pode é confundir a fraude penal ou fraude *contra legem*, que é forma de evasão e constitui crime, com a fraude à lei (*fraus legis*), que é forma de elisão abusiva (artigo 116, parágrafo único, do CTN, e artigo 166, VI, do Código Civil). José Carlos Moreira Alves ensina a propósito:

‘Assim, temos aqui um complexo de negócios jurídicos que em si mesmo são válidos, mas pela sua reunião passam a ser *em fraude à lei*. Observam os *verba legis*, mas ferem a *mens legis* ou a *sententia legis*.

Temos, portanto, que a fraude à lei é uma espécie do gênero *violação à lei*. Quanto é *contra legem*, há violação direta; quando é *in fraudem legis*, temos violação indireta.

(...)

Também para os tributaristas, brasileiros sempre foi clara a distinção entre *fraude contra a lei* (= evasão) e *fraude à lei* (= elisão abusiva).<sup>2</sup>

Marco Aurélio Greco<sup>3</sup>, ao tratar do tema, explicita que a fraude contra a lei (fraude penal) corresponde a um ilícito praticado com vio-

---

2. TORRES, Ricardo Lobo. Elisão Abusiva e Simulação na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Conselho de Contribuintes. In: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. p. 338-339. Itálicos no original.

3. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 241-242 e 246-247. Itálicos no original.

lação direta à lei e que dá origem ao que na doutrina se conhece por evasão ou sonegação fiscal, enquanto que na fraude à lei (fraude civil), que resultaria na chamada elisão abusiva, “o contribuinte monta determinada estrutura negocial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, numa expressão coloquial, ‘driblar’ a norma contornada, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa)”.

Ainda segundo Marco Aurélio Greco, “é importante esclarecer que a hipótese de fraude à lei não está abrangida pelo pressuposto de incidência da duplicação da multa (para torná-la de 150%) prevista no artigo 44 da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe deu o artigo 14 da Lei n. 11.488/2007. Esta é uma distinção relevante, pois, às vezes, há uma tendência de assemelhar as hipóteses de fraude à lei tributária às hipóteses de fraude prevista, por exemplo, nos artigos 149, VII e 150, § 4º do CTN que pedem uma reação mais forte do ordenamento”.

Assim, para que ocorra a fraude definida pelo artigo 72 da Lei n. 4.502/64, é necessário demonstrar não que o contribuinte teve a intenção de pagar menos tributo, mas que ele teve a intenção de empregar meios ilícitos, “fraudulentos”, para obter a economia fiscal desejada.

Deste modo, não se pode consentir que se mantenha a crucificação ao termo “planejamento tributário”, que não necessariamente importa em realização de condutas ilícitas, para justificar a aplicação excessiva da penalidade qualificada prevista no parágrafo 1º do artigo 44, da Lei n. 9.430/96 como pretendido reiteradamente pelas autoridades administrativas.

### **3. Das decisões do CARF sobre a aplicação da multa qualificada nos casos de planejamento tributário**

Diante desse cenário de aplicação infundada e desmedida da multa de ofício qualificada em autuações fiscais relacionadas a planejamentos

fiscais e também em outras situações específicas, tem cabido aos órgãos julgadores administrativos – Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (órgão julgador de primeira instância) e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (órgão julgador de segunda instância) – analisar os casos concretos e avaliar se efetivamente estão presentes as situações caracterizadoras de sonegação ou fraude, que justifiquem a aplicação de tal penalidade qualificada.

Em nosso estudo acerca da jurisprudência desses órgãos julgadores administrativos, o que primeiro nos chamou a atenção foi o afastamento da multa de ofício qualificada já pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Constatamos que, em diversos julgados, esse órgão julgador de primeira instância vem reconhecendo a inaplicabilidade da multa de ofício qualificada, prevista no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, por ausência de comprovação do evidente intuito de fraude por parte das autoridades administrativas responsáveis pelo lançamento.

Citamos a ementa de algumas decisões nesse sentido:

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO. Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% somente na hipótese de restar caracterizado o 'evidente intuito de fraude' referido pela legislação.<sup>4</sup>

MULTA QUALIFICADA DE 150%. REDUÇÃO. Não havendo o autuante demonstrado a ocorrência de fraude, que imputa à conduta do contribuinte para fins de qualificação da multa de ofício, deve esta ser reduzida para 75%.<sup>5</sup>

---

4. Decisão n. 06-32148, proferida em 08.06.2011, pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba.

5. Decisão n. 16-030088, proferida em 03.03.2011, pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento I de São Paulo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. Não comprovado em tese o evidente intuito de fraude, não há que ser aplicada a multa qualificada, mas a de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou de contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.<sup>6</sup>

Tais decisões confirmam, assim, que a penalidade qualificada em questão vem sendo imposta de forma desmedida pelas autoridades lançadoras, sem qualquer preocupação com a demonstração da efetiva prática de conduta dolosa caracterizadora da fraude ou sonegação, previstas nos artigos 71 e 72 da Lei n. 4.502/64.

Ao analisarmos o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o primeiro aspecto a ser considerado é o entendimento de que a aplicabilidade ou não da multa de ofício qualificada deve ser analisada caso a caso, sendo verificada a sua manutenção apenas em hipóteses nas quais há uma flagrante atitude delituosa por parte do contribuinte, como se verifica nos Acórdãos n<sup>os</sup> 1402-00.752 e 1402-00.754, proferidos em 30.09.2011, pela 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Por ser esclarecedor, a seguir, transcreveremos trecho do voto do conselheiro relator Antônio José Praga de Souza:

Observa-se que nos recentes julgamentos deste Conselho tem prevalecido considerar-se a ocorrência de fraude em procedimentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quanto apresentadas reiteradamente).

---

6. Decisão n. 09-39291, proferida em 29.02.2012, pela 2<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Juiz de Fora.

No caso presente, não há registros de documentos inidôneos, empresas fictas, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Noutro diapasão todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes, assim como na escrituração contábil e fiscal da Contribuinte.

(...)

Ora, não há dúvidas quanto à intenção da contribuinte em obter ganhos e economia de diversas ordens, tendo praticado todos os atos que entendeu válidos e amparados na lei. Há que ser analisado se incorreu em indevida redução dos tributos devidos, mas daí a se afirmar que estaria presente o dolo e configuraria a fraude, data vênica, não comungo desse entendimento.<sup>7</sup>

O posicionamento adotado nesses julgados foi no sentido de que a fraude que justifica a aplicação da multa de ofício qualificada corresponde à prática de conduta pelo contribuinte expressamente vedada por lei, constituindo um ato que, em si próprio, representa um ilícito proibido pelo ordenamento jurídico. Nesses julgados são citados como exemplos de fraude: adulteração de documentos, notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas etc.

Por sua vez, na hipótese de prática de atos pelo contribuinte com a intenção de obter redução da carga fiscal, a conclusão a que se chegou, naqueles julgados, foi a de que é necessário analisar se tal economia foi ou não indevida, sem que tal fato, necessariamente, importe em uma presunção de sonegação ou fraude que justifique a qualificação da multa de ofício.

---

7. Acórdãos n. 1402-00.752 e 1402-00.754 proferidos em 30.09.2011 pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Conselheiro Relator Antônio José Praga de Souza.

Em outro julgado da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais foi adotado entendimento semelhante, restando decidido que os planejamentos tributários realizados com o objetivo de reduzir a carga tributária ensejam, no máximo, uma elisão fiscal, que não caracterizam má-fé, nem figuras delituosas hábeis a justificar a majoração da multa de ofício, conforme trecho a seguir transcrito do voto do conselheiro relator designado Antonio Bezerra Neto:

No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64.<sup>8</sup>

Pelo que se verifica, as situações para as quais o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entende pela manutenção da multa de ofício qualificada são aquelas que têm em comum a intenção de enganar o Fisco através do emprego de meios ilícitos, permeados pela falsidade em sua essência.

Nesses julgados é ressaltado, ainda, um ponto que tem sido bastante considerado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para fins de avaliar a correção ou não da aplicação da multa de ofício qualificada, que diz respeito à regularidade e publicidade dos atos praticados.

A esse respeito, o citado Órgão Julgador vem entendendo que nas hipóteses em que todos os atos societários são registrados nos órgãos competentes e há transparência na escrituração contábil e fiscal do con-

---

8. Acórdão n. 1401-00.155, proferido em 28.01.2010, pela 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Conselheiro Relator Designado Antonio Bezerra Neto.

tribuinte, que refletem exatamente as operações realizadas, não estaria presente o dolo e não restaria configurado o intuito fraudulento, a justificar a imposição da multa de ofício qualificada.

Diante de planejamentos tributários em que o contribuinte realiza todos os negócios jurídicos com o seu devido registro e atendendo às obrigações acessórias que possibilitam ao Fisco tomar conhecimento e fiscalizar as obrigações tributárias, pode-se dizer que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem se manifestado pelo não cabimento da multa qualificada, conforme ementa a seguir transcrita:

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INEXISTÊNCIA - IMPROCEDÊNCIA - Nos chamados “planejamentos tributários”, constituídos de atos devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando é dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, quando não provada presença de alguma das figuras delituosas.<sup>9</sup>

Vale ressaltar que o entendimento consubstanciado nos acórdãos acima mencionados já foi adotado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão n. 9101-01.402, proferido em 17.07.2012, conforme ementa a seguir transcrita:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150% depende

---

9. Acórdão n. 107-09169, proferido em 16.10.2007, pela 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Conselheiro Relator Luiz Martins Valero.



não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributários, logo incabível a aplicação da multa qualificada.<sup>10</sup>

A adoção desse entendimento também pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais apenas demonstra a linha de raciocínio que vem sendo adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em julgamentos sobre essa matéria.

Por outro lado, não podemos deixar de destacar também que há hipóteses em que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais decide pela manutenção da multa de ofício qualificada, como no Acórdão n. 12012-00.753, de 12.04.2012.

Neste caso, a 2ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, analisando a situação fática do caso concreto, considerou que a qualificação da multa de ofício deveria ser mantida, já que estava diante da existência de declarações falsas e alterações de datas de documentos, capazes de comprovar a má-fé do contribuinte, conforme trecho do voto da Conselheira Relatora Viviane Vidal Wagner:

(...) indícios de que os negócios jurídicos aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, nos termos do inciso I, do § 1º, do art. 167, do Código Civil:  
(...)

---

10. Acórdão n. 9101-01.402, proferido em 17.07.2012, pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Conselheiro Relator Jorge Celso Freire da Silva.

indícios de que os documentos contenham declarações não verdadeiras, nos termos do inciso II, do § 1º, do art. 167, do Código Civil:

(...)

indícios de que os instrumentos particulares foram antedatados, ou pós-datados, nos termos do inciso III, do § 1º, do art. 167, do Código Civil:

(...)

Assim, tendo constatada situação que se enquadra como fraudulenta, nos termos do art. 72 da Lei n. 4.502/64, perfeitamente cabível a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/96.<sup>11</sup>

Nesse caso, houve a efetiva comprovação por parte das autoridades administrativas responsáveis pelo lançamento de que se verificou algo a mais do que a simples intenção de pagar menos tributo, ou seja, que houve o efetivo emprego de meios ilícitos para atingir a finalidade pretendida, configurando a fraude justificadora da imposição da multa de ofício qualificada.

A respeito da comprovação da fraude ou da sonegação para fins de aplicabilidade da referida penalidade qualificada, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também já se posicionou no sentido de que é necessário não apenas o dolo do contribuinte, mas também a prova cabal da ocorrência da fraude ou sonegação, durante a instrução processual, sendo certo que a ausência de qualquer desses elementos seria suficiente para afastar a qualificação dessa multa, conforme ementa do Acórdão n. 1402-00.802, proferido em 21.10.2011, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

---

11. Acórdão n. 1202-00.753, proferido em 12.04.2012, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Conselheira Relatora Viviane Vidal Wagner.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430/1996. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não houve dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada.<sup>12</sup>

No mesmo sentido, podemos citar o Acórdão n. 108-09.037, conforme ementa a seguir transcrita:

PENALIDADE QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – INOCORRÊNCIA – SIMULAÇÃO RELATIVA – A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que se aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.

Na citada ementa é ressaltada, também, como já mencionado no presente estudo, a inaplicabilidade da multa de ofício qualificada quando evidenciada a regularidade e legalidade de todos os atos praticados pelo contribuinte, os quais, apesar de refletirem a intenção

---

12. Acórdão n. 1402-00.802, proferido em 21.10.2011 pela 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Conselheiro Relator Antônio José Praga de Souza.

de economizar tributos, não importam em demonstração de condutas fraudulentas.

O que se verifica ao analisar os recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, portanto, é que a matéria ora analisada já encontra um posicionamento bastante solidificado por parte deste Órgão Julgador, o qual também vem sendo adotado pelas Delegacias de Receita Federal do Brasil de Julgamento, permitindo-nos extrair algumas conclusões tratadas no próximo item.

#### **4. Conclusões**

Com base na análise das recentes decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é possível identificar uma linha de raciocínio que vem sendo adotada de forma majoritária por esse Órgão Julgador, a qual nos permite as seguintes conclusões:

- (i) a multa de ofício qualificada, por constituir uma exceção em nosso ordenamento jurídico, penalizando severamente o contribuinte, deve ser aplicada estritamente nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, ou seja, diante da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio;
- (ii) a simples realização de um planejamento tributário, visando à economia de tributos, não pode implicar uma presunção absoluta a justificar a aplicação da multa de ofício qualificada;
- (iii) nos casos em que restar identificada a convicção do contribuinte de estar agindo dentro da lei, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, principalmente com o registro de todos os atos societários nos órgãos competentes e transparência na sua escrituração contábil e fiscal, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa de ofício;
- (iv) a caracterização de sonegação ou fraude tem se verificado em procedimentos adotados pelos contribuintes que

- possuam a falsidade em sua essência, constituindo-se em atos ilícitos com a intenção de enganar o Fisco; e
- (v) a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio deve ser demonstrada de forma inequívoca e cabal pelas autoridades administrativas, inclusive com a devida instrução processual das provas que a justifiquem, devendo ser comprovado o dolo da conduta ou omissão praticada pelo contribuinte, dotado de vontade e consciência.



**PARECER**





**PERMISSÃO LOTÉRICIA. OUTORGA ANTERIORES  
AO ADVENTO DA LEI 12.869/2013. VENCIMENTO  
DOS CONTRATOS NA VIGÊNCIA DA LEI. EXEGESE  
DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 3º. DIREITO  
À RENOVAÇÃO AUTOMÁTICA PELO PRAZO  
PREVISTO NO INCISO VI DO ART. 3º. PARECER.**

Ives Gandra da Silva Martins

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza

## **Consulta**

Honra-nos a **FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE EMPRESAS  
LOTÉRICAS** com a seguinte consulta:

Em 15 de outubro de 2013 foi publicada a Lei Federal n. 12.869/2013, destinada à regular as permissões lotéricas.

Remetida à sanção da Chefe do Executivo, a lei foi promulgada com veto ao inciso II do art. 5º, o qual determinava que a Caixa Econômica Federal adotasse, quanto aos contratos mantidos com os permissionários e correspondentes em vigor ou os processos licitatórios ou de contratação em andamento quando do advento da lei, as medidas necessárias à sua adaptação às novas posturas legais dispensada nova licitação, prevalecendo as normas do novo diploma sobre as regras editalícias e demais normas legais ou administrativas que regem os referidos instrumentos.

Tendo em vista o veto apostado, indaga FEBRALOTO:

**1) Qual a correta interpretação que há de ser dada ao parágrafo único do art. 3º da Lei 12.869/2013?**

**2) A previsão de renovação automática do prazo contratual pelo prazo de 20 anos, prevista no art. 3º, VI, é ou não aplicável aos contratos vigentes, firmados por 6.310 casas lotéricas antes do início de vigência dessa lei, quando do término do prazo neles estabelecidos?**

## **Resposta**

Por iniciativa do Deputado Federal Beto Mansur, foi encaminhado, em 2008, ao Congresso Nacional, Projeto de Lei tendo por objeto dispor sobre o exercício da atividade e remuneração do permissionário lotérico, fixar condições para sua atuação como correspondente bancário, e outras providências.

Referido projeto, que mereceu aprovação no Congresso Nacional com alterações, teve dois de seus dispositivos vetados pela Chefe do Executivo, terminando por ser promulgada a **Lei 12.869/2013**, com o seguinte teor:

Art. 1º Esta Lei estabelece critérios para a contratação e remuneração de permissionários lotéricos nesse regime e fixa outras providências relativamente às atividades econômicas complementares que vierem a ser por eles exercidas.

Art. 2º Para os fins desta Lei considera-se:

I – permissão lotérica: a outorga, a título precário, mediante licitação, da prestação de serviços públicos feita pelo poder outorgante à pessoa física ou jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco, para comercializar todas as loterias federais e os produtos autorizados, bem como para atuar na prestação de serviços delegados pela outorgante, nos termos e condições definidos pela legislação e normas reguladoras vigentes:

II outorgante de serviços lotéricos: a Caixa Econômica Federal (CEF) na forma da lei.

Art. 3º Os editais de licitação e os contratos firmados pela outorgante com os permissionários referidos no caput do art. 1º observarão,

obrigatoriamente, as seguintes diretrizes operacionais e critérios de remuneração:

I – é admitida a conjugação da atividade do permissionário lotérico com outra atividade comercial quando prévia e expressamente autorizada pela outorgante, em função da aderência aos produtos de loterias, produtos conveniados e serviços;

II – a outorgante pode exigir que os permissionários atuem em atividades acessórias com exclusividade como forma de oferecer à sociedade serviços padronizados em todo o território nacional, incluindo a prestação de serviços como correspondente, de forma a não assumir idênticas obrigações com qualquer outra instituição financeira, sendo-lhes vedado prestar serviços que não aqueles previamente autorizados pela outorgante.

III – pela comercialização das modalidades de loterias, os permissionários farão jus a comissão estipulada pela outorgante, a qual incidirá sobre o preço de venda das apostas, deduzidos os repasses previstos em lei e respeitado o equilíbrio econômico-financeiro do produto lotérico;

IV – (VETADO);

V – a mudança de endereço e novas permissões ou credenciamentos sujeitar-se-ão à autorização da outorgante, que deverá observar o potencial para a venda das loterias federais e a demanda para atendimento da população local, comprovados por estudos técnicos;

VI - os contratos de permissão serão firmados pelo prazo de 20 (vinte) anos, com renovação automática por idêntico período, ressalvadas a rescisão ou a declaração de caducidade fundada em comprovado descumprimento das cláusulas contratuais, ou a extinção, nas situações previstas em lei.

Parágrafo único. Em caso de permissão de serviços lotéricos, o prazo de renovação referido no inciso VI deste artigo contar-se-á a partir do término do prazo de permissão, independentemente do termo inicial desta.

Art. 4º - O exercício da atividade de permissionário lotérico não obsta o exercício de atividades complementares impostas ou autorizadas pela outorgante, nos termos e condições definidos pela legislação e normas reguladoras vigentes.

Art. 5º A Caixa Econômica Federal, como outorgante da permissão de serviços lotéricos e quando se enquadrar na condição de contratante de serviços de correspondente bancário;

I – prestará assistência e consultoria, fornecerá orientações e ministrará treinamentos e todas as demais instruções necessárias ao início e à manutenção das atividades do permissionário, bem como à implementação de inovações operacionais indispensáveis ao exercício da atividade e à melhoria na gestão e desempenho empresarial, ficando por conta do permissionário as despesas com transporte, alimentação, hospedagem e outras que não estiverem ligadas ao objeto do treinamento ou curso necessário;

II (VETADO)

Art. 6º - Esta Lei entre em vigor na data da sua publicação.

Um dos dispositivos vetados – o inciso II do art. 5º – previa que a Caixa Econômica Federal, como outorgante da permissão de serviços lotéricos e quando se enquadrar na condição de contratante de serviços de correspondente:

II – adotará as medidas necessárias à adaptação dos atuais contratos mantidos com os permissionários e correspondentes, dispensada nova licitação, e dos processos licitatórios ou de contratação em andamento, prevalecendo as normas desta Lei sobre as regras editalícias e demais normas legais ou administrativas que regem os referidos instrumentos.

As razões de veto, apontadas na mensagem 456, de 15 de outubro de 2013, são as seguintes:

O dispositivo ofende o princípio da segurança jurídica, ao estabelecer que as normas desta lei prevaleceriam indiscriminadamente sobre as condições editalícias e as regras previstas em contratos vigentes.

O que pretende a Consulente é esclarecer se essa vedação à obrigatoriedade de adaptar antigos contratos às novas disposições, projetaria

efeitos na exegese da norma do parágrafo único do art. 3º, para o fim de impedir que esses contratos pudessem gozar da renovação automática, prevista no inciso VI desse mesmo dispositivo.

Para ofertarmos resposta a essa indagação, é necessário, primeiro, analisarmos o conteúdo e alcance do inciso VI do art. 3º.

A norma nele contida dispõe sobre o prazo dos contratos de permissão para os lotéricos e, ao utilizar o verbo no futuro do indicativo - “*os contratos de permissão serão firmados pelo prazo de 20 (vinte) anos, com renovação automática por idêntico período,*” - só pode estar se referindo aos contratos celebrados **a partir de sua edição**. Vale dizer: a norma estabelece que, a partir do advento desse diploma, a entidade da administração pública indireta – no caso, a Caixa Econômica Federal – só pode celebrar contratos de permissão de serviços lotéricos **pelo prazo de 20 anos, com renovação automática por igual período**.

Não há dúvida, portanto, de que o inciso VI do art. 3º destina-se a regular os **novos contratos**.

Tanto é assim que as disposições constantes dos arts 1º, 3º, III, V e VI, utilizam o mesmo tempo verbal, a indicar que a lei se destina a disciplinar relações que venham a se constituir sob sua vigência, e não aquelas já consolidadas anteriormente, sob outros diplomas, asseguradas por outras normas e princípios constitucionais.

Bem por isso, consideramos bem lançado o veto ao inciso II do art. 5º.

É que a adaptação dos contratos firmados em data anterior à vigência da lei, às normas por ela estabelecidas, como previsto no inciso II do art. 5º, tanto poderia resultar em benefício do permissionário, como em seu detrimento.

Na hipótese de causar agravos ao permissionário, submetendo-o a obrigações mais onerosas que as previstas no edital original ou estabelecidas nos contratos vigentes, por ele assumidas quando da outorga da permissão - a determinação legal de adequação de seu contrato à nova lei

**compulsoriamente caracterizaria manifesta violação ao princípio da segurança jurídica**, materializado na proteção ao **ato jurídico perfeito** e ao **direito adquirido**,<sup>1</sup> consoante estabelecido no art. 5º, XXXVI da CF, verbis:

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:

.....

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

À evidência, não se poderia falar de estabilidade jurídica, se a cada nova lei pudessem ser alteradas todas as relações jurídicas consolidadas sob a égide de diplomas anteriores.

Bem por isso, tal dispositivo é cláusula pétrea, disposição irrevogável, de abrangência ilimitada, que alberga o **princípio da irretroativ-**

---

1. Celso Ribeiro Bastos ensina: “A Constituição arrola como outra das garantias do cidadão em matéria de direito intertemporal o ato jurídico perfeito.

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

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

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

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

**vidade**, explicitado, em palavras geniais, por Vivente Rao, lembrando Portalis, nos termos seguintes<sup>2</sup>:

A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, ‘o homem, que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, se não se pudesse julgar seguro nem sequer quanto a vida passada’. Por esta parte de sua existência, já não carregou todo o peso do destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem da natureza só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira de nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade querer mudar através do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando para o tempo que se foi, fazer reviver nossas dores, sem nos restituir nossas esperanças.

Bem por isso, a proteção à segurança jurídica, assegurada na Lei Maior, está prevista também em outros dispositivos de nosso ordenamento, como, por exemplo, na Lei de Introdução ao Código Civil, cujo art. 6º, dispõe:

Art 6º. - A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada”.

§1º. Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.

§2º. Consideram-se adquiridos assim os direitos que seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem;

§ 3º. (...)

---

2. *O Direito e a vida dos direitos, vol. I, tomo III, Ed. Resenha Tributária, 1977, p. 355.*

A relevância da segurança jurídica - caracterizada pela supremacia constitucional que projeta sua vinculação para todos os campos da atuação social e estatal, através da legalidade, da responsabilidade do Estado e de seus agentes e do controle do exercício do poder, que deve atuar como um importante instrumento garantidor da justiça, da racionalidade, da tutela da confiança e proteção contra o arbítrio e as instabilidades – faz dele, como bem resume Clémerson Merlin Clève,<sup>3</sup> “corolário necessário da opção estruturante do Estado de Direito”.

São palavras do Autor:

... na medida em que o Estado de Direito afirma-se como um Estado materialmente vinculado a um núcleo de direitos fundamentais, será possível observar, no regime de direitos, liberdades e garantias fundamentais da Constituição da República que o constituinte teve especial cuidado em resguardar determinadas situações jurídicas. É o que se nota, por exemplo, da leitura do art. 5º, XXXVI, no qual se encontra a proteção das relações jurídicas consolidadas pelo direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, assim como do art. 5º, XL (irretroatividade da norma penal) e do art. 150, III, a e b (irretroatividade e anterioridade na lei tributária), todos da Constituição Federal.

Pinto Ferreira<sup>4</sup>, reportando-se ao conceito de direito adquirido, formulado por Gabba, explica:

É adquirido todo o direito que: a) é consequência de um fato idôneo a produzi-lo, em virtude da lei no tempo consumado embora a ocasião de fazê-lo valer não se tenha apresentado antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo direito; e que b) nos termos da lei sob

---

3. *In Crédito Prêmio do IPI Estudos e Pareceres*, Ed. Manole Ltda. 2005, p.128 e seguintes.

4. *Comentários à Constituição Brasileira, 1º vol.*, Ed. Saraiva, 1989, p. 148/149.



cujo império se firmou o fato do qual se origina, entrou imediatamente a fazer parte do patrimônio de quem o adquiriu”. Direito adquirido é a vantagem jurídica, líquida, certa, lícita, concreta, que a pessoa obtém na forma da lei vigente e que se incorpora definitivamente e sem contestação ao patrimônio de seu titular, não lhe podendo ser subtraída para vontade alheia, inclusive dos entes estatais e seus órgãos. No direito alemão, é chamado de *erworbene Recht* (sobre o assunto existindo a obra de Ferdinand Lassalle) intitulada *Das System der erworbenen Recht* (Leipzig, 1861). No direito norte-americano, é designado por *vested right*. Assim o define Black em seu Dicionário de direito; “Um direito completo e consumado, de tal caráter que não pode ser desconstituído sem o consentimento da pessoa a que pertence, e fixado ou estabelecido, e nunca mais aberto a controvérsia” (*State ex rei. Milligan v. Ritter’s State, Ind. App. 46 N.E. 2d. 736, 743*)

Já o conceito de ato jurídico perfeito é descrito por José Cretella Jr.<sup>5</sup> como:

Na expressão “ato jurídico perfeito”, o vocábulo “perfeito” tem o sentido de “acabado”, “que completou todo o ciclo de formação”, “que preencheu todos os requisitos exigidos pela lei”. Não o sentido de irrepreensível, íntegro, embora os dois sentidos tenham pontos de contato. Se o ato se completou, na vigência de determinada lei, nenhuma lei posterior pode incidir sobre ele, tirando-o do mundo jurídico, porque “perfeição”, aqui, é sinônimo de “conclusão”. Desse modo, “todo ato lícito, editado pelo particular ou pelo Estado, em matéria civil, administrativa, comercial, tributária, trabalhista, e que tenha por fim imediato a aquisição, o resguardo, a transferência, a modificação ou a extinção de direitos”, desde que perfeito, entra para o mundo jurídico, na qualidade de “ato jurídico perfeito”, ficando fora da incidência da lei nova, que não pode retirá-lo, nem alterá-lo, nem suprimi-lo.

---

5. *Comentários à Constituição 1988, vol. I, Forense Universitária, 1989, p. 459/460.*

Todos esses princípios fundamentais denotam que o Estado de Direito não é um mero regime de leis, mas sim um Estado com o fim de dar proteção e realização a certos bens e valores que são consagrados no Estatuto Supremo como *cláusulas pétreas*, ou seja, que não podem ser suprimidos nem amesquinçados, como dá conta o art. 60, § 4º, IV, verbis:

Art. 60 A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

(...)

IV dos direitos e garantias individuais.

Diante dessas lições, fácil é concluir que, na situação contemplada no art. 5º, II do texto encaminhado para sanção ou veto da Chefe do Executivo, haveria ofensa ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito, e, portanto, à segurança jurídica, se, por exemplo, o contrato original, firmado anteriormente à Lei 12.869/2013, impusesse aos titulares de contratos firmados sob a égide da lei anterior, assumir obrigações não previstas originalmente ou nos aditivos que foram celebrados antes do advento da Lei<sup>6</sup>. Tais obrigações não lhe poderiam ser impostas, **à sua revelia**, em virtude da adequação compulsória do contrato às disposições da nova legislação.

À evidência, a situação será diversa, se houver a sua concordância. Vale dizer, nada obstará – e não obsta – que, **voluntariamente**, o permissionário aceite a adaptação de seu contrato às novas disposições legais, se entender vantajoso, não obstante as novas obrigações e exigências que ela esteja a criar. No entanto, há de ser uma adesão *sponte* própria, e

---

6. *A prestação de serviços como correspondente, por exemplo, é objeto de aditivos, que foram aceitos expressamente por muitos permissionários, antes de promulgada a Lei 12.869/2013.*

não uma imposição do legislador, sob pena de violação ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito e a segurança jurídica.

Daí terem as razões de veto feito referência à inconstitucionalidade da norma vetada, por estabelecer que as disposições da Lei 12.869/2013 prevaleceriam **indiscriminadamente** sobre as condições editalícias e as regras previstas **nos contratos vigentes**.

A questão que se põe, então, é saber, se o veto aposto teria o condão de repercutir sobre a norma do parágrafo único do art. 3º, que pedimos vênha para, mais uma vez, transcrever:

Parágrafo único: Em caso de permissão de serviços lotéricos, o prazo de renovação referido no inciso VI deste artigo contar-se-á a partir do término do prazo de permissão, independente do termo inicial desta.

A expressão que aparece no final, “independente do termo inicial desta”, deixa evidente que a norma se destina a disciplinar o prazo nas relações conformadas **antes do advento da lei**, já que, após a vigência desta, as permissões são firmadas, necessariamente, por 20 (vinte) anos, a teor do que estabelece o inciso VI do art. 3º.

O legislador tomou, portanto, as relações consolidadas **antes** do advento da lei e atribuiu-lhes a possibilidade de, uma vez terminado o prazo originalmente estabelecido, ser ele renovado por mais 20 anos, independente do termo inicial da permissão, ou seja, independente da data em que a permissão se tenha iniciado.

Como se vê, o veto ao inciso II do art. 5º nenhuma consequência projeta sobre a norma do parágrafo único do art. 3º, cuja única finalidade é, nitidamente, assegurar, aos contratos em vigor quando do advento da referida lei, a possibilidade de renovação automática, pelo prazo de 20 anos previsto no inciso VI do mesmo dispositivo legal, a partir do

término daquele contratualmente previsto, independente da data de seu termo inicial.<sup>7</sup>

A situação é claramente distinta daquela que levou ao lançamento do veto à norma do inciso II do art. 5º.

Ali, se pretendeu afastar, das situações constituídas antes da vigência da Lei, a aplicação compulsória de normas que **poderiam agravar a situação do permissionário**, ferindo o seu direito adquirido e o ato jurídico perfeito.

Aqui, a **norma favorece o permissionário titular de contrato celebrado em data anterior à lei**, na medida em que **lhe atribui um direito que ele não possuía**, ou seja, o direito à renovação da permissão por mais de 20 anos, restando afastada a possibilidade de vício de inconstitucionalidade, que foi a razão do veto lançado ao art. 5º, II do texto original.

O referido veto, portanto, não induz qualquer raciocínio que impeça que os contratos celebrados em data anterior ao advento da Lei 12.869/2013 sejam renovados automaticamente pelo prazo de 20 anos, independente de seu termo inicial. Mas, evidentemente, a adequação às normas da nova lei para a ampliação das obrigações originalmente previstas ou previstas em aditivos ao contrato inicial, é **outra situação**, que dependerá da anuência do titular do contrato.

---

7. Carlos Maximiliano ensina: “Quando o texto menciona o gênero, presumem-se incluídas as espécies respectivas; se faz referência ao masculino, abrange o feminino; quando regula o todo, compreendem-se também as partes. Aplica-se a regra geral aos casos especiais, se a lei não determina evidentemente o contrário. **Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus**: “Onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir”. Quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tende distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas” (Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 9ª edição, Ed. Forense, 1979, p. 246).

Essa interpretação que se impõe, a fim de enquadrar o texto legal dentro de padrões de racionalidade. Vale dizer, a busca da vontade do legislador pressupõe que seu objetivo é ser entendido e apresentar-se como racional, e não que tenha prescrito o incoerente ou impossível.

Tércio Sampaio Ferraz<sup>8</sup>, ao salientar que o legislador, o aplicador da norma e o intérprete hão de compartilhar um mínimo de racionalidade, como condição necessária de todo e qualquer ato interpretativo, reporta-se a alguns postulados hauridos na doutrina alemã do século XIX e vigentes até hoje, entre os quais:

- a) o legislador não cria normas impossíveis de serem executadas, daí por que não pode desejar que alguém realize e deixe de realizar o mesmo ato; b) **o legislador não cria normas sem nenhum propósito, do qual decorre a razoabilidade de seus comandos**; c) as condutas exigidas ou permitidas nas normas são aptas a levar os sujeitos normativos à consecução dos propósitos da regulação (coerência entre meios de fins); d) **a vontade do legislador é unitária, de forma que as regras estão sistematicamente relacionadas**; e) **a vontade do legislador é completa, no sentido de que soluciona todos os casos por ele reputados como relevantes**; f) **o legislador é rigorosamente preciso e não cria normas inócuas ou redundantes**. (Grifamos)

Em consonância com esses postulados, impõe-se concluir que o veto relativo ao inciso II do art. 5º nada tem a ver com a norma do parágrafo único do art. 3º, que tem por único objetivo, como acima mencionado, assegurar, aos contratos em vigor quando do advento da lei, a possibilidade de renovação automática, pelo prazo de 20 anos, a partir do término daquele contratualmente previsto, independente da data de seu termo inicial

---

8. *A inconstitucionalidade dos Decretos-lei ns. 1724/79 e 1.894/81 e seu impacto nas suas normas de revogação. In Crédito-Prêmio de IPI, Novos Estudos e Pareceres, Editora Manole, 1ª ed., 2005, p. 26 e seguintes.*

Do entendimento aqui esposado não discrepa daquele manifestado pela Consultoria Legislativa do Senado Federal, nas Notas Informativas ns. 3589 e 3406, de 2013.

A primeira, da lavra do Consultor Legislativo Gilberto Gil Santiago, conclui:

Parece-nos claro que a Lei n. 12.869, de 15 de outubro de 2013, estabeleceu em seu art. 3º, inciso IV e seu parágrafo único que as permissões existentes antes da vigência da lei serão automaticamente renovadas por vinte anos, na data em que expirar o prazo de vigência original de cada uma delas.

Portanto a resposta ao questionamento feito é SIM, os atuais permissionários terão suas permissões renovadas automaticamente por vinte anos ao término da vigência do contrato atual.

A segunda, de autoria do Consultor Legislativo Marcos Köhler, também considera que o parágrafo único se dirige às permissões vigentes à data de entrada em vigor da Lei 12.869, concluindo:

... a Lei n. 12869, de 2013, estabeleceu que as permissões existentes antes da vigência da Lei serão automaticamente renovadas por vinte anos, na data exata em que expirar o prazo de vigência original de cada uma delas.

No direito positivo brasileiro, encontramos inúmeras situações em que os efeitos de algumas leis podem “retroagir”, desde que assim queira o legislador.

São aquelas que de alguma forma beneficiam o particular, podendo citar-se, por exemplo, os Programas do REFIS ou mesmo a Lex mitior do direito penal.

Diz-se, então, que se trata de uma “**retroação**” **querida pelo legislador**, porque, longe de criar encargos, ônus, dever ou obrigação para o permissionário, **amplia a esfera de seus direitos** – como é o caso da lei

em exame, ao permitir que o titular de contrato que vença na vigência da nova lei, continue na exploração da atividade por mais 20 anos, quando finde o prazo original.

Em outros casos, a retroação é determinada pela própria Constituição, como, por exemplo, determina do art. 5º XL<sup>9</sup> da CF, no sentido de que se aplica a lei penal mais suave, mais benéfica ao acusado.

A nosso ver, em nenhuma dessas situações é possível caracterizar-se propriamente retroatividade da lei. Trata-se, sim, do alcance que o próprio legislador quis dar à nova norma.

Na verdade, consideramos que o instituto LEI é incompatível com a idéia de retroatividade. A lei consagra a vontade da sociedade na disciplina de determinada matéria. Aprovada uma nova lei dispondo diferentemente sobre o que fora anteriormente disciplinado, é de se concluir que a vontade da sociedade é que somente a partir desse momento receba o tema nova normatização. Até por que um dos objetivos do Direito é, como acima exposto, assegurar a segurança jurídica, atribuindo às relações humanas disciplina que permita certa previsibilidade em relação a circunstâncias futuras, o que não seria possível caso uma lei pudesse retroagir.

No caso da consulta, o legislador quis atribuir aos contratos firmados antes da nova lei a possibilidade de renovação, **o que não estava impedido de fazer, já que a Constituição só veda a aplicação da lei a situações anteriores a sua edição, quando isso implique em desfavor do particular.**

Como bem explicita José Afonso da Silva,

... a Constituição não veda a retroatividade da lei, a não ser da lei penal que não beneficie o réu. Afora isso, o princípio da irretroatividade da lei não é de Direito Constitucional, mas princípio geral de

---

9. “XL – a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”.

Direito. Decorre do princípio de que as leis são feitas para vigorar e incidir para o futuro. Isto é: são feitas para reger situações que se apresentem a partir do momento em que entram em vigor. Só podem surtir efeitos retroativos quando elas próprias o estabeleçam (vedado em matéria penal, salvo a retroatividade benéfica do réu), resguardados os direitos adquiridos e as situações consumadas evidentemente.” (José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, Malheiros Editores, 15ª, edição, 1998, São Paulo).

Bem por isso, a ideia de “lei” é incompatível com a ideia de “retroação”, de “vigência da lei no passado”. Nem mesmo a lei penal mais benigna é capaz de retroagir. O que ela faz é apenas produzir efeitos futuros relativamente a situações pendentes.

Um exemplo pode bem ilustrar o que se está a dizer. Alguém que tenha cumprido toda a pena à qual foi condenado pela prática de um ato que posteriormente deixou de ser previsto como ilícito, nem por isso terá direito à indenização – o que seria de rigor, se a lei mais benigna efetivamente retroagisse.

Segundo essa ótica, portanto, só impropriamente é possível dizer que a “retroatividade” da lei é cabível, quando o legislador expressamente a previr. O que acontece, nesse caso, é que, por vontade da sociedade<sup>10</sup>, a lei atribui efeitos futuros a fatos ocorridos anteriormente à sua vigência.

---

10. *É ainda Vicente Rao quem, sintetizando a noção de direito, encarece que ela não parte sequer da sociedade mas da natureza humana, como se vê do trecho seguinte: “é o direito um sistema de disciplina social fundado na natureza humana, que estabelecendo nas relações entre os homens, uma proporção de reciprocidade nos poderes e nos deveres que lhes atribui, regula as condições existenciais e evolucionais dos indivíduos e dos grupos sociais e em consequência, da sociedade, mediante normas coercitivamente impostas pelo poder público.*

*Essa noção não parte da sociedade, menos ainda do Estado, para atingir o homem. Ao contrário, partindo da natureza humana, alcança a organização social e visa a disciplina das condições de coexistência e de aperfeiçoamento dos indivíduos, dos grupos sociais e da própria sociedade. E assim fixa o conceito unitário e básico sobre o qual toda a estrutura do direito se ergue” (O direito e a vida dos direitos, vol. I, tomo I, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1976, p. 19).*



Bem a calhar, nesse sentido, vêm as lições do saudoso Celso Ribeiro Bastos <sup>11</sup>, ao destacar, com sua sempre natural precisão, que o que se protege não é o passado, mas sim o futuro:

O direito adquirido consiste na faculdade de continuar a extrair efeitos de um ato contrário aos previstos pela lei atualmente em vigor, ou, se preferirmos, continuar a gozar dos efeitos de uma lei pretérita mesmo depois de ter ela sido revogada.

Portanto, o direito adquirido envolve sempre uma dimensão prospectiva, vale dizer, voltada para o futuro. Se se trata de ato já praticado no passado, tendo aí produzido todos os seus efeitos, é ato na verdade consumado, que não coloca nenhum problema de direito adquirido.

Se alguém gozou de um benefício previdenciário no passado, benefício este legal a seu tempo, e se a lei pretender retirá-lo, estará esta praticando inequivocamente uma retroação intolerável pelo direito, pois estará tentando desfazer situações mais que adquiridas, que são as consumadas.

Portanto, o direito adquirido envolve muito mais uma questão de permanência da lei no tempo, projetando-se, destarte, para além da sua cessação de vigência, do que um problema de retroatividade.

O que o direito adquirido infringe é o princípio da imediata entrada da lei em vigor. É normal que a lei passe a produzir efeitos a partir da sua publicação. O caráter, contudo, de adquirido de um direito o imuniza contra a lei nova, afastando-a, portanto.

Foi o que fez a Lei n. 12.869/2013. Reconhecendo a necessidade de a legislação pátria disciplinar as atividades e os parâmetros de contratação e remuneração dos permissionários lotéricos, assegurando-lhes liberdade de iniciativa e de exercício profissional, condições operacionais satisfatórias condignas e atrativas, **a vontade da sociedade, materializada no parágrafo único do seu art. 3º da lei, autorizou a renovação**

---

11. *Comentários à Constituição do Brasil, 2º vol., Ed. Saraiva, 2ª ed., 2001, p. 210/211.*

**por mais 20 anos, das permissões outorgadas anteriormente ao seu advento.**

É de se observar, como ressaltado na justificativa do projeto inicial, que as instalações lotéricas já estão consagradas, junto à população em geral, representando, a promulgação da lei, medida de elevado alcance social e econômico, como incentivo à atividade empresarial exercida pelo lotérico, especialmente tendo em conta **essas micro e pequenas empresas.**

Ademais, a possibilidade de renovação automática do contrato firmado em data anterior ao advento da lei, possivelmente vai **estimular seus titulares a aderirem à prestação de outros serviços que não constavam nos contratos originais**, multiplicando o número de estabelecimentos lotéricos que se apresentam como alternativas idôneas e ágeis para a prestação de outros serviços, na qualidade de correspondentes da Caixa.

Postas estas premissas, podemos responder objetivamente as questões formuladas nos termos seguintes:

- 1) Qual a correta interpretação que há de ser dada ao parágrafo único do art. 3º da Lei 12.869/2013?

**A única interpretação possível a ser atribuída ao parágrafo único do art. 3º da Lei 12869/2013, é que se destina a outorgar, aos contratos celebrados anteriormente à sua vigência, a possibilidade de, independente de seu termo inicial, terem o prazo da permissão concedida renovado automaticamente por mais 20 anos, quando do término do prazo do contrato original. Tendo em vista que a norma acrescenta um direito ao rol daqueles já possuídos pelos titulares dos contratos, não prevalecem, em relação a ela, as mesmas razões que levaram ao veto do inciso II do art. 5º dessa lei.**

- 2) A previsão de renovação automática do prazo contratual pelo prazo de 20 anos, prevista no art. 3º, VI, é ou não aplicável aos contratos vigentes, firmados por 6.310 casas lotéricas antes do início de vigência dessa lei, quando do término do prazo neles estabelecidos?

**Sim, pelas razões expostas ao longo deste parecer.**

É o parecer, s.m.j.

Ives Gandra da Silva Martins

Fátima F. Rodrigues de Souza



## JURISPRUDÊNCIA



## JURISPRUDÊNCIA

### **Inteiro teor**

**DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. AQUISIÇÃO DE SOFTWARE DE EMPRESA ESTRANGEIRA. DIREITOS AUTORAIS.**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0006554-38.1995.4.03.6100/SP  
2007.03.99.040001-7/SP

RELATOR	:	Juiz Federal Convocado ROBERTO JEUKEN
APELANTE	:	TYCO ELECTRONICS BRASIL LTDA
ADVOGADO	:	SP130599 MARCELO SALLES ANNUNZIATA
SUCEDIDO	:	AMP DO BRASIL CONECTORES ELETRICOS E ELETRONICOS LTDA
APELADO(A)	:	Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	:	SP000004 RAQUEL VIEIRA MENDES E LÍGIA SCAFF VIANNA
No. ORIG.	:	95.00.06554-1 1 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. AQUISIÇÃO DE SOFTWARE DE EMPRESA ESTRANGEIRA. DIREITOS AUTORAIS.

**1.** Visa a presente ação mandamental a obtenção de provimento jurisdicional que assegure o direito da impetrante de abster-se do recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre a aquisição de programa de computador adquirido de empresa domiciliada no exterior, exigência baseada no item 1, da Portaria nº 181, de 28/09/1989, que deita lastro no art. 97, “a”, do Decreto-lei nº 5.844/43, art. 27 da Lei nº 7.646/87 e art. 554, I, do Decreto 80.450/80 (RIR/80).

**2.** Desde a edição do Decreto-lei nº 5.844/43 a legislação pátria previa a incidência de imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro (art’s. 97, “a” e 100).

**3.** A Lei nº 7.646/87, visando conferir tratamento específico à proteção da propriedade intelectual sobre programas de computador e sua comercialização no País, atrelou-a ao disposto na Lei nº 5.988, de 14 de dezembro de 1973, trazendo modificações para atender às peculiaridades inerentes aos programas de computador (art. 2º).

**4.** O art. 27, da mesma norma, deixa claro que há incidência de tributos e encargos exigíveis no país, cujos pagamentos devem ser assumidos pelo respectivo responsável ( Art. 27. A exploração econômica de programas de computador, no País, será objeto de contratos de licença ou de cessão, livremente pactuados entre as partes, e nos quais se fixará, quanto aos tributos e encargos exigíveis no País, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos.).

**5.** Também o Decreto nº 1.041, de 11/01/94 (RIR/94), vigente à época da celebração do contrato (30/09/94), repete a previsão do RIR/80 (art’s. 554, I e 555, I).



**6.** A exigência fiscal decorre de representarem os valores remetidos ao exterior, para aquisição de *software*, remuneração de direitos autorais, aplicando-se o disposto no item 1 da Portaria 181, de 28 de setembro de 1989, do Ministro da Fazenda.

**7.** No caso, como esclarecem as informações da autoridade coatora, a impetrante AMP do Brasil Conectores Elétricos e Eletrônicos Ltda. adquiriu um *software* de sua principal sócia quotista (sócia majoritária), AMP Incorporated, sediada no exterior.

**8.** Segundo a inicial, trata-se de *programa de computação, gravado em fita magnética em cartucho para utilização em computador, ou seja, de disquete de computador gravado com módulo de software identificado como 'módulo para gerenciamento de inventário e manufatura'*, para uso próprio.

**9.** Conforme a cópia do contrato, a vendedora *é proprietária e legítima possuidora de um programa de computação ou módulo de software identificado como 'Inventory Management - Manufacturing Data Management - Máster Production Scheduling', adquirido da SYSTEM SOFTWARE ASSOCIATES, INC. (SSA) (cláusula 1.1).*

**10.** Na cláusula 3.3, a compradora, AMP do Brasil Conectores Elétricos e Eletrônicos Ltda., assume o pagamento do imposto de renda na fonte, referente à remessa bancária do valor para a aquisição do programa negociado.

**11.** Prevê, ainda, a cláusula 6.1 que *Com a entrega do programa, a VENDEDORA transferirá automaticamente à COMPRADORA o direito de propriedade e de uso do programa e bem assim toda e qualquer garantia que a SSA tenha concedido à VENDEDORA relativamente ao seu funcionamento.*

**12.** A negociação revela, portanto, que o programa foi desenvolvido pela SSA para a AMP Incorporated, que como sua legítima proprietária, o vendeu à sua sócia controlada no Brasil para uso próprio.

**13.** Não se cuidaria, portanto, de “Software Personalizado”, comumente definido pela Jurisprudência como programa de computador produzido sob encomenda para atender a necessidade específica de determinado usuário, ao contrário do chamado “Software de Prateleira”, assim entendido como programa de computador produzido em larga escala de maneira uniforme e colocado no mercado para aquisição por qualquer interessado sob a forma de cópias múltiplas.

**14.** À míngua de maiores informações acerca do programa adquirido, o que se extrai do conjunto probatório é que efetivamente auferidos rendimentos pela AMP Incorporated, empresa sediada no exterior, em decorrência de compra e venda que envolve direitos autorais.

**15.** Em se tratando de mandado de segurança, o alegado direito líquido e certo deve ser comprovado documentalmente com a inicial.

**16.** O Regulamento do Imposto de Renda de 1980 e os seguintes sujeitam, ao imposto na fonte, os rendimentos provenientes de fontes situadas no País quando percebidos por pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior.

**17.** A legislação, quanto à remessa ao exterior para pagamento de compra de programa de computador, sob encomenda à empresa estrangeira, não prevê isenção. Esclarece, a Portaria 181/1989, do Ministro da Fazenda, em seu item 1, que a tributação deve ocorrer na forma dos artigos 554 e 555, inciso I, do RIR/80, representando, dita remessa, pagamento de direitos autorais.

**18.** A jurisprudência já afirmou que “*o programa de computador (software) possui natureza jurídica de direito autoral (obra intelectual), e não de propriedade industrial*” (REsp nº 443.119-RJ, 3ª Turma do STJ, Relatora Ministra Nancy Andrighi, j. 8 de maio de 2003). E também que “*Desnecessária a comprovação da reciprocidade em relação à proteção ao direito autoral de software a estrangeiros, pois o Brasil e os Estados Unidos, na condição de subscritores da Convenção de Berna, respectivamente, pelo Decreto*

*n. 75699, de 6.5.1975, e Ato de Implementação de 1988, de 31.10.1988, adotam o regime de proteção a programas de computador” (REsp 913.008/RJ, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 19/10/2009).*

**19.** Precedente desta E. Corte (AMS 00339190419944036100, Relatora para o acórdão DESEMBARGADORA FEDERAL ALDA BASTO).

**20.** Apelação da impetrante a que se nega provimento.

## ACÓRDÃO

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

São Paulo, 24 de abril de 2014.

ROBERTO JEUKEN

Juiz Federal Convocado

## **APELAÇÃO CÍVEL Nº 0006554-38.1995.4.03.6100/SP**

2007.03.99.040001-7/SP

RELATOR	:	Juiz Federal Convocado	ROBERTO
		JEUKEN	
APELANTE	:	TYCO ELECTRONICS BRASIL LTDA	
ADVOGADO	:	SP130599	MARCELO SALLES
		ANNUNZIATA	

## JURISPRUDÊNCIA

SUCEDIDO : AMP DO BRASIL CONECTORES  
ELETRICOS E ELETRONICOS LTDA  
APELADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : SP000004 RAQUEL VIEIRA MENDES E  
LÍGIA SCAFF VIANNA  
No. ORIG. : 95.00.06554-1 1 Vt SAO PAULO/SP

### RELATÓRIO

Trata-se de remessa oficial em mandado de segurança impetrado com vistas a obter provimento jurisdicional que assegure o direito da impetrante de abster-se do recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre a aquisição de programa de computador de empresa domiciliada no exterior.

Sustenta a inicial, em suma, que a exigência do fisco, baseada no item 1, da Portaria nº 181, de 28/09/1989, não procede, tendo em vista que a providencia em causa não configura pagamento de rendimentos nem de direitos autorais. Afirma que estes constituem o conjunto de direitos morais e patrimoniais sobre a obra intelectual produzida pelo autor, nos termos do art. 21 da Lei nº 5.988/73. Assim, referida compra equivale à aquisição de uma obra de autor, tal como um livro ou um CD. Adquire-se um bem protegido pelo direito autoral e não propriamente esse direito.

A r. sentença denegou a ordem, ao entendimento de que, segundo o disposto no art. 1º, da Lei nº 7.646/87, o art. 43 do Código Tributário Nacional e o art. 745, do RIR/94, expressamente prevista a tributação de rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no país, a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, incluindo-se os

ganhos de capital auferidos na alienação de bens e direitos. São assegurados os direitos autorais na comercialização de programas de computação, cujo pagamento constitui acréscimo patrimonial, no caso, pago a pessoa residente no exterior. Afasta a alegação da inicial, porquanto a hipótese diverge da mera aquisição de um livro ou um DVD, tratando-se de circulação do próprio bem intangível, que é o serviço, a utilidade produzida.

Apelou a impetrante, repisando, em síntese, os argumentos lançados na inicial.

Subiram os autos a esta Corte com contrarrazões, opinando o Ministério Público Federal pela manutenção da sentença.

Dispensada a revisão, na forma regimental.

É o relatório.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0006554-38.1995.4.03.6100/SP

2007.03.99.040001-7/SP

APELANTE	:	TYCO ELECTRONICS BRASIL LTDA
ADVOGADO	:	SP130599 MARCELO SALLES
	:	ANNUNZIATA
SUCEDIDO	:	AMP DO BRASIL CONECTORES
	:	ELETRICOS E ELETRONICOS LTDA
APELADO(A)	:	Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	:	SP000004 RAQUEL VIEIRA MENDES E
	:	LÍGIA SCAFF VIANNA
No. ORIG.	:	95.00.06554-1 1 Vr SAO PAULO/SP

VOTO

Visa a presente ação mandamental a obtenção de provimento jurisdicional que assegure o direito da impetrante de abster-se do recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre a aquisição de programa de computador de empresa domiciliada no exterior, exigência baseada no item 1, da Portaria nº 181, de 28/09/1989 e art. 745, do RIR/94.

A r. sentença deve ser mantida.

Com efeito, a exigência fiscal decorre de representarem os valores remetidos ao exterior, para aquisição de *software*, remuneração de direitos autorais, aplicando-se o disposto no item 1 da Portaria 181, de 28 de setembro de 1989, do Ministro da Fazenda, que deita lastro no art. 97, “a”, do Decreto-lei nº 5.844/43, art. 27 da Lei nº 7.646/87 e art. 554, I, do Decreto 80.450/80 (RIR/80), assim disposto:

*“Serão tributados na forma dos artigos. 554 e 555, I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n. 85.450, de 4 de dezembro de 1980 - RIR/80, os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores - ‘software’, para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única”.*

Desde a edição do Decreto-lei nº 5.844/43 a legislação pátria previa a incidência de imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro (art’s. 97, “a” e 100).

A Lei nº 7.646/87, visando conferir tratamento específico à proteção da propriedade intelectual sobre programas de computador e sua comercialização no País, atrelou-a ao disposto na Lei nº 5.988, de 14 de dezembro de 1973, trazendo modificações para atender às peculiaridades inerentes aos programas de computador (art. 2º).

O art. 27, da mesma norma, deixa claro que há incidência de tributos e encargos exigíveis no país, cujos pagamentos devem ser assumidos pelo respectivo responsável ( Art. 27. A exploração econômica de programas de computador, no País, será objeto de contratos de licença ou de cessão, livremente pactuados entre as partes, e nos quais se fixará, quanto aos tributos e encargos exigíveis no País, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos.).

Também o Decreto nº 1.041, de 11/01/94 (RIR/94), vigente à época da celebração do contrato (30/09/94), repete a previsão do RIR/80 (art's. 554, I e 555, I), *verbis*:

*Art. 743. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:*

*I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 97, a);*

*Art. 745. Quando não tiverem tributação específica neste capítulo, estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 25%, os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, inclusive (Leis nºs 3.470/58, art. 77, e 7.713/88, art. 33, e Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 100):*

(...)

*II - os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;*

Sabido que o Imposto de Renda é tributo cuja instituição compete à União (art. 153, III, da CF), e tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, tal como definidos no art. 43, I e II, do CTN.

No caso concreto, como esclarecem as informações da autoridade coatora, a impetrante AMP do Brasil Conectores Elétricos e Eletrônicos Ltda. adquiriu um *software* de sua principal sócia quotista (sócia majoritária), AMP Incorporated, sediada no exterior.

Segundo a inicial, trata-se de *programa de computação, gravado em fita magnética em cartucho para utilização em computador, ou seja, de disquete de computador gravado com módulo de software identificado como 'módulo para gerenciamento de inventário e manufatura'*, para uso próprio (fls. 3).

Segundo a cópia do contrato, a vendedora *é proprietária e legítima possuidora de um programa de computação ou módulo de software identificado como 'Inventory Management - Manufacturing Data Management - Máster Production Schedulin'*, adquirido da SYSTEM SOFTWARE ASSOCIATES, INC. (SSA) (cláusula 1.1 - fls. 19).

Na cláusula 3.3, a compradora, AMP do Brasil Conectores Elétricos e Eletrônicos Ltda., assume o pagamento do imposto de renda na fonte, referente à remessa bancária do valor para a aquisição do programa negociado.



Prevê, ainda, a cláusula 6.1 que *Com a entrega do programa, a VENDEDORA transferirá automaticamente à COMPRADORA o direito de propriedade e de uso do programa e bem assim toda e qualquer garantia que a SSA tenha concedido à VENDEDORA relativamente ao seu funcionamento* (fls. 21).

A negociação revela, portanto, que o programa foi desenvolvido pela SSA para a AMP Incorporated, que como sua legítima proprietária, o vendeu à sua sócia controlada no Brasil para uso próprio.

Não se cuidaria, portanto, de “Software Personalizado”, comumente definido pela Jurisprudência como programa de computador produzido sob encomenda para atender a necessidade específica de determinado usuário, ao contrário do chamado “Software de Prateleira”, assim entendido como programa de computador produzido em larga escala de maneira uniforme e colocado no mercado para aquisição por qualquer interessado sob a forma de cópias múltiplas.

À míngua de maiores informações acerca do programa adquirido, o que se extrai do conjunto probatório é que efetivamente auferidos rendimentos pela AMP Incorporated, empresa sediada no exterior, em decorrência de compra e venda que envolve direitos autorais.

Em se tratando de mandado de segurança, o alegado direito líquido e certo deve ser comprovado documentalmente com a inicial.

O Regulamento do Imposto de Renda de 1980 e os seguintes sujeitam, ao imposto na fonte, os rendimentos provenientes de fontes situadas no

## JURISPRUDÊNCIA

País quando percebidos por pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Quando a AMP Incorporated, empresa estrangeira, recebe dinheiro de fonte lícita situada no Brasil, há acréscimo patrimonial, encerrado na aquisição da disponibilidade econômica e jurídica de renda, sujeitando-se a pessoa jurídica situada no Brasil ao imposto na fonte, quando da remessa do respectivo valor ao beneficiário no exterior.

A legislação, quanto à remessa ao exterior para pagamento de compra de programa de computador, sob encomenda à empresa estrangeira, não prevê isenção. Esclarece, a Portaria 181/1989, do Ministro da Fazenda, em seu item 1, que a tributação deve ocorrer na forma dos artigos 554 e 555, inciso I, do RIR/80, representando, dita remessa, pagamento de direitos autorais.

A jurisprudência já afirmou que *“o programa de computador (software) possui natureza jurídica de direito autoral (obra intelectual), e não de propriedade industrial”* (REsp nº 443.119-RJ, 3ª Turma do STJ, Relatora Ministra Nancy Andrighi, j. 8 de maio de 2003). E também que *“Desnecessária a comprovação da reciprocidade em relação à proteção ao direito autoral de software a estrangeiros, pois o Brasil e os Estados Unidos, na condição de subscritores da Convenção de Berna, respectivamente, pelo Decreto n. 75699, de 6.5.1975, e Ato de Implementação de 1988, de 31.10.1988, adotam o regime de proteção a programas de computador”* (REsp 913.008/RJ, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 19/10/2009).

E esta E. Corte já teve a oportunidade de decidir neste sentido, outra ação mandamental envolvendo as mesmas empresas na aquisição de outro tipo de programa de computador. Confira-se:

*DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DIREITOS AUTORAIS. PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO. INCIDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO. I. Integra o conceito de renda a remessa de rendimentos, ganhos de capital ou outros proventos creditados, entregues ou remetidos a pessoa situada no exterior, relativos a programas de computador, os quais se inserem na natureza de propriedade intelectual e sujeito à proteção de direito autoral. II. Incidência de imposto de renda sobre direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior relativos a produtos informatizados (“software”) utilizados no Brasil. Portaria 181/89-MF, RIR 80, aprovado pelo Decreto 85.450/80. III. Apelação improvida.*

*(AMS 00339190419944036100, Relatora para o acórdão DESEMBARGADORA FEDERAL ALDA BASTO, TRF3 - QUARTA TURMA, DJU DATA:15/08/2007 ..FONTE\_REPUBLICACAO:.)*

ISTO POSTO, nego provimento à apelação, para manter a r. sentença, nos termos supracitados

É o voto.

ROBERTO JEUKEN

Juiz Federal Convocado

(Ementa de acórdão disponibilidade no DE da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 08.05.2014, pp. 290/292).

**CORTE, RECORTE E POLIMENTO DE MÁRMORE.  
CONFLITO ENTRE ISS, IPI E ICMS.**

AG.REG. NO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
606.960 ESPÍRITO

SANTO

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

AGTE.(S) :MUNICÍPIO DA SERRA

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DA  
SERRA

AGDO.(A/S) :UCHÔA FONTES MINERAÇÃO LTDA

ADV.(A/S) :JACQUES JAMES RONACHER PASSOS JÚNIOR

ADV.(A/S) :ALEXANDRE CALDEIRA SIMOES

EMENTA

Agravo regimental no agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Conflito de incidência entre o ISSQN e o IPI e ICMS. Industrialização por encomenda. Prequestionamento. Existência. Efetivo debate dos temas constitucionais no acórdão recorrido. Súmula nº 279/STF. Não aplicação.

1. Os temas constitucionais objetos do recurso extraordinário foram submetidos a efetivo debate perante o Tribunal de origem. Preenchido o requisito do prequestionamento.
2. A decisão agravada não reexaminou fatos e provas, o que afasta a alegada incidência da Súmula nº 279/STF.
3. Na industrialização por encomenda, se o bem retorna à circulação, tal processo industrial representa apenas uma fase do ciclo produtivo da en-

comendante, não estando essa atividade, portanto, sujeita ao ISSQN, como é o caso dos presentes autos. Nesse sentido: AI nº 803.296/SP-AgR, Primeira Turma, de minha relatoria, DJe de 7/6/13; ADI nº 4.389/DF-MC, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 25/5/11.

4. Nego provimento ao agravo regimental.

#### ACÓRDÃO

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

Brasília, 9 de abril de 2014.

MINISTRO DIAS TOFFOLI

Relator

AG.REG. NO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
606.960 ESPÍRITO SANTO

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

AGTE.(S) :MUNICÍPIO DA SERRA

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DA  
SERRA

AGDO.(A/S) :UCHÔA FONTES MINERAÇÃO LTDA

ADV.(A/S) :JACQUES JAMES RONACHER PASSOS JÚNIOR

ADV.(A/S) :ALEXANDRE CALDEIRA SIMOES

## RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Município da Serra interpõe tempestivo agravo regimental contra decisão em que dei provimento ao recurso extraordinário, com o seguinte fundamento:

“Trata-se de agravo regimental interposto por Uchôa Fontes Mineração Ltda, contra decisão por mim proferida, mediante a qual neguei seguimento ao recurso extraordinário, por vislumbrar, no caso, a incidência da súmula nº 279 deste Supremo Tribunal Federal.

A agravante sustenta afronta aos arts. 155, inciso II, e 156, inciso III, ambos da Carta Política. Aduz que a violação é direta e frontal. Registra, ademais, que o acórdão recorrido desconsiderou a premissa segundo a qual a incidência do ISS só se opera mediante a efetiva prestação de serviço, o que não se verifica. Sustenta não haver necessidade de perquirir o cenário fático e probatório.

Decido.

Exerço o juízo de retratação.

Reexaminando os autos, observo que o caso trata de confronto de incidências constitucionalmente delimitadas e que o acórdão recorrido fornece subsídios suficientes para que se possa avançar para uma análise unicamente de direito sobre a controvérsia. Dessa forma, reconsidero a decisão agravada e passo ao exame do apelo extremo que busca a reforma de acórdão cuja ementa segue abaixo colacionada:

‘PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CORTE, RECORTE E POLIMENTO. GRANITO E MÁRMORE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR ENCOMENDA. ISSQN. INCIDÊNCIA.

1. O Tribunal de origem consignou que a sociedade empresária contratou serviços da recorrida, relacionados ao corte, recorte e polimento de granito e de mármore. A mercadoria pertence à empresa contratante, que a entregou exclusivamente para o beneficiamento.
2. O trabalho executado representa atividade-fim da recorrida, uma vez que, concluído, extingue a relação obrigacional entre as contratantes. Por amoldar-se à hipótese listada no item 14.05 do anexo da Lei Complementar 116/2003, está sujeito à incidência do ISSQN.
3. Recurso Especial provido .’

O recorrente afirma que em sua atividade não se verificam os requisitos legitimadores da incidência do ISS. Esclarece não haver personalização dos serviços que explora. Aduz que a incidência sobre suas atividades é equivocada, pois sua atividade não se amolda ao conceito constitucional de serviço.

Vejamos:

‘Não se verifica, no desenvolvimento de tal atividade, a presença dos requisitos legitimadores da incidência do imposto em tela, requisitos estes sobejamente destacados tanto pela doutrina, quanto pela jurisprudência.

Com efeito, é de fácil constatação que, no presente caso, inexistente a PERSONALIZAÇÃO dos ‘serviços’ - mesmo porque, definitivamente, de ‘serviços’ não se tratam – e nem que os mesmos seriam executados em

conformidade com INTERESSE EXCLUSIVO do encomendante, que estaria revestido, como dito, da qualidade de USUÁRIO FINAL.

Conforme destacado linhas transatas, o material que retorna ao estabelecimento encomendante permanece na cadeia de circulação, podendo ser comercializado ou novamente industrializado, com o intuito de lhe ser agregado valor, aumentando mesmo sua utilidade.’

É o que cumpre relatar.

Com a promulgação da Lei Complementar nº 116/03, a lista anexa de serviços tributáveis pelo ISSQN relacionou, no subitem 14.05, os serviços de recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento e similares antes elencados no item 72 da Lista da Lei Complementar nº 56/87.

Todavia, ao reproduzir o item, a legislação atual fez constar significativa modificação, porquanto passaram sujeitar-se ao ISSQN os serviços de: ‘Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.’

Cotejando os dois itens da lista de serviços tributados pelo ISSQN, o revogado (72) e aquele que se encontra em vigor (14.05), percebe-se que foi suprimida da lista atual a expressão ‘de objetos não destinados à industrialização ou comercialização’.

Com isso, sob a égide da Lei Complementar nº 116/03, os serviços de restauração, recondicionamento, beneficiamento, e todos os outros serviços relacionados no subitem 14.05 de sua lista de serviços, passaram a ser



tributados pelo ISSQN, ainda que destinados à nova industrialização ou à comercialização pelo estabelecimento encomendante.

Em suma, os serviços delineados no item aludido, anteriormente tributados pelo IPI e pelo ICMS, passaram a sofrer a incidência do ISSQN. A questão tormentosa revela-se na casuística, pois a alteração legal nem sempre se mostra adequada à realidade.

A norma tenta resolver a situação imputando ao contribuinte o dever de pagar o ISSQN, invariavelmente, mediante a subsunção com os itens da lista anexa. Todavia, assim o faz olvidando-se de situações em que não é possível fazer incidir o imposto. Algumas hipóteses específicas revelam que a aplicação literal da Lei Complementar nº 116/03 registram não só uma deformação do critério material do ISSQN, mas também denotam uma invasão sobre bases imponíveis de outros impostos.

A título de exemplo, para ilustrar uma situação em que a lei não se amolda a realidade, cito as linhas de montagem em que se verifica a reunião de produtos e transformação de componentes que resultam em novos produtos com classificação fiscal própria. Nestes casos, prevalecem elementos de industrialização e produção em larga escala que relegam o fazer humano ao segundo plano. Nesta situação, ainda que se tenha uma industrialização por encomenda, o ser humano envolvido neste processo produtivo é irrelevante.

Em harmonia com as conclusões referidas, não podemos deixar de mencionar que na Medida Cautelar proferida na Ação Direta de Inconsti-

tucionalidade nº 4.389, por unanimidade, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o ‘ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadorias.’

Entendeu o Plenário da Corte que a produção de embalagens pelo executor da encomenda, ainda que estas sejam personalizadas, constitui atividade-meio, etapa do processo produtivo, cujo objetivo final é a produção e circulação dos bens e mercadorias embalados. Vejamos:

‘CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.

Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (*ex nunc*), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o

ICMS' (ADI 4389 MC/DF, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 25/5/2011).

No intuito de criar critérios objetivos para o fim especial de distinguir com segurança os campos de incidência do ISS e do IPI/ICMS, recentemente tracei alguns critérios que servem de subsídio para delimitar o campo de competência dos referidos impostos. Segue abaixo o precedente delineado:

‘Agravamento regimental no recurso extraordinário. Serviço de composição gráfica com fornecimento de mercadoria. Conflito de incidências entre o ICMS e o ISSQN. Serviços de composição gráfica e customização de embalagens meramente acessórias à mercadoria. Obrigação de dar manifestamente preponderante sobre a obrigação de fazer, o que leva à conclusão de que o ICMS deve incidir na espécie. 1. Em precedente da Corte consubstanciado na ADI nº 4.389/DF-MC, restou definida a incidência de ICMS ‘sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria’. 2. A verificação da incidência nas hipóteses de industrialização por encomenda deve obedecer dois critérios básicos: (i) verificar se a venda opera-se a quem promoverá nova circulação do bem e (ii) caso o adquirente seja consumidor final, avaliar a preponderância entre o dar e o fazer mediante a averiguação de elementos de industrialização. 4. À luz dos critérios propostos, só haverá incidência do ISS nas situações em que a resposta ao primeiro item for negativa e se no segundo item o fazer preponderar sobre o dar. 5. A hipótese dos autos não revela a preponderância da obrigação de fazer em detrimento da obrigação de dar. Pelo contrário. A fabricação de embalagens é a atividade econômica específica explorada pela agravante. Prepondera o fornecimento dos bens em face da composição gráfica, que afigura-se meramente acessória. Não há como conceber a prevalência da customização sobre a entrega do próprio bem. 6. Agravamento

regimental não provido'(grifei) (AI 803296 AgR/SP, Primeira Turma, Relator o Ministro Dias Toffoli, DJe de 7/6/2013).

O que se pretende com a proposta acima é estabelecer dois parâmetros: (i) se o bem volta a circular, significa que a operação anterior representou uma etapa de um processo produtivo; (ii) ainda que eventualmente prestado a um consumidor final, cumpre verificar a preponderância entre o dar e o fazer mediante averiguação de elementos de industrialização, ou seja, elementos que demonstrem uma produção em larga escala e que exclua o talento humano do primeiro plano.

Ao que me parece, a empresa desenvolve atividades de desdobramento e beneficiamento (corte, recorte e/ou polimento), sob encomenda, de bloco e/ou chapa de granito e mármore (de propriedade de terceiro), sendo certo que, após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento do proprietário (encomendante), que poderá exportá-lo, comercializá-lo no mercado interno ou submetê-lo a nova etapa de industrialização.

Realizando um cotejo entre as atividades desempenhadas e os critérios que vêm sendo validados pela Corte, verifico que a agravante participa tão somente de uma etapa do processo produtivo e que o bem restituído ao proprietário tende a circular novamente. Isso porque, após o desempenho da atividade oferecida, a mercadoria será comercializada ou submetida a nova etapa de industrialização.

Uma análise isolada da atividade exercida pela agravante poderá ser insuficiente para dirimir o conflito de incidências. Deve-se ter em mente o papel dessa atividade dentro da cadeia produtiva. A industrialização por

encomenda, nessa hipótese, denota uma fração de um processo produtivo em que prevalece a circulação e a industrialização da mercadoria. O olhar sobre o ciclo produtivo foi uma diretriz firmada no julgamento da ADI nº 4389 MC/DF. Vejamos:

‘Para o aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos, nenhuma qualidade intrínseca da produção de embalagens resolverá o impasse. A solução está no papel que essa atividade tem no ciclo produtivo.

Conforme se depreende dos autos, as embalagens têm função técnica na industrialização, ao permitirem a conservação das propriedades físico-químicas dos produtos. Por força da legislação, tais embalagens podem ainda exibir informações relevantes aos consumidores e a quaisquer pessoas que com ela terão contato. Trata-se de típico insumo.

Neste momento de juízo inicial, tenho como densamente plausível a caracterização desse tipo de atividade como circulação de mercadorias (‘venda’), ainda que fabricadas as embalagens de acordo com as especificações do cliente, e não como a contratação do serviço’ (grifei) (excerto do voto do Ministro Joaquim Barbosa - ADI 4389 MC/DF, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 25/5/2011).

Ante o exposto, firme nos critérios delineados pela mais atual jurisprudência deste Pretório Excelso, reconsidero o juízo anteriormente lançado, razão pela qual dou provimento ao recurso extraordinário para reconhecer a não-incidência do ISS à espécie, reconhecendo que a atividade desempenhada pela contribuinte amolda-se à incidência de IPI e ICMS, prejudicado o agravo regimental.

## JURISPRUDÊNCIA

Sem honorários advocatícios, nos termos da súmula nº 512/STF. Custas na forma da lei.

Brasília, 5 de fevereiro de 2014.”

Alega a inexistência de prequestionamento. Aduz que não foram opostos embargos de declaração em face do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que “(...) em momento algum foi discutida matéria constitucional nos julgamentos anteriores (...)” (fl. 458). Defende que “por força da Constituição Federal, os únicos serviços excluídos da incidência do ISSQN são aqueles que ensejam a cobrança do ICMS (Transporte e telecomunicações) ou aqueles que não estejam definidos em Lei Complementar” (fl. 462).

Afirma que as conclusões da ADI nº 4.389 não se aplicam ao presente caso, pois tratam de serviços distintos e tipificados em diferentes itens da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03. Assevera que a decisão agravada incorreu em reexame das provas dos autos e que seria o caso da incidência da Súmula nº 279/STF. Sustenta que não há ofensa direta ao texto constitucional “(...) e, na remota hipótese de ofensa, esta seria meramente reflexa, ofensa essa não admitida por esse C. STF (...)” (fl. 479).

É o relatório.

AG.REG. NO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
606.960 ESPÍRITO SANTO

## VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Inicialmente, afastado a alegada ausência de prequestionamento. Além de ter feito referência expressa ao dispositivo da Constituição Federal que confere competência ao Município para instituir o ISSQN, o Tribunal a quo debateu o conceito constitucional de prestação de serviços, como se depreende do seguinte trecho:

“1. O artigo 153 (sic), III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

(...)

3. Deveras, o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa *ad substantia obligatio in faciendo*, inconfundível com a denominada obrigação de dar” (fl. 311).

Também não merece acolhida a alegada incidência da Súmula nº 279/STF. Tanto o recurso extraordinário quanto a decisão agravada basearam-se nos fatos incontroversos dos autos, igualmente adotados pelo Tribunal de origem, e concluíram que as consequências atribuídas pelo acórdão recorrido tinham divergido da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Faço o traslado das premissas assumidas pelo Superior Tribunal de Justiça:

“No caso, a recorrida é contratada e, por essa razão, recebe da contratante o material (granito e mármore) para o trabalho específico de ‘corte, recorte e/ou polimento’. Após a finalização do serviço, a contratada devolve o produto final para a contratante, que o alienará para terceiros” (fl. 310).

Ademais, observo que o acórdão recorrido transcreveu o seguinte trecho do julgado do Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo, instância soberana na análise dos fatos: “No caso sub judice, o ‘corte, recorte e/ou polimento’ constituem etapas do processo de industrialização (...)” (fl. 310).

Igualmente é descabida a afirmação do agravante no sentido de que as orientações da ADI nº 4.389/DF-MC não se prestam para este processo. Isso porque os feitos guardam similitude nas razões de decidir, e não especificamente no enquadramento da atividade da agravada em um dos itens da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Conforme registrei na decisão ora recorrida, a incidência indiscriminada do ISSQN sobre os serviços relacionados no subitem 14.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, a depender do caso concreto, nem sempre se mostra acertada. Em determinadas hipóteses, pode haver a transfiguração do elemento material desse imposto bem como a incorreta usurpação de situações próprias de outras exações.

Recordo que, no julgamento do AI nº 803.296/SP-AgR, Primeira Turma, do qual fui relator, anotei que a problemática da definição do imposto que deve incidir nas operações de industrialização por encomenda



pode ser resolvida a partir de uma interpretação que busca harmonizar o novo entendimento externado na ADI nº 4.389/DF-MC, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 25/5/11, com o entendimento anteriormente sufragado nesta Corte e no Superior Tribunal de Justiça.

Naquela ocasião, extraí diversas diretrizes do julgamento da ADI nº 4.389/DF-MC, dentre as quais a de que a solução estaria ligada ao papel que a industrialização por encomenda teria no ciclo produtivo, e não propriamente à atividade fim desempenhada pela indústria contratada, vista de maneira isolada.

Verifiquei, naquele julgado de minha relatoria, que entendimento convergente já havia sido defendido no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no Resp nº 725.246/PE, Primeira Turma, Relator o Ministro Teori Zavascki, DJU de 14/11/05, no qual se consignou: “nos casos em que a operação envolver atividade mista, o que se levará em conta, para efeito de definição do tributo incidente (ISS ou IPI ou ICMS) é a atividade contratada e prestada em caráter preponderante”.

No mencionado AI nº 803.296/SP-AgR, assentei que, se o bem retorna à circulação após a industrialização por encomenda, tal processo industrial representa apenas uma fase do ciclo produtivo da encomendante, não estando essa atividade, portanto, sujeita ao ISSQN.

O presente caso, conforme o quadro fático delineado nas demais instâncias, amolda-se a esse parâmetro, isto é, o bem, após o referido processo de industrialização, retorna ao solicitante para posterior comercialização ou nova industrialização. Tendo em vista esse papel que assume a referida atividade de industrialização por encomenda no processo de produção

## JURISPRUDÊNCIA

(ADI nº 4.389/DF-MC), não há que se falar em incidência do ISSQN. Reconheço, por outro lado, a incidência do IPI e do ICMS.

Diante do exposto, nego provimento ao agravo regimental

PRIMEIRA TURMA

EXTRATO DE ATA

AG.REG. NO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
606.960

PROCED. : ESPÍRITO SANTO

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

AGTE.(S) : MUNICÍPIO DA SERRA

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DA  
SERRA

AGDO.(A/S) : UCHÔA FONTES MINERAÇÃO LTDA

ADV.(A/S) : JACQUES JAMES RONACHER PASSOS JÚNIOR

ADV.(A/S) : ALEXANDRE CALDEIRA SIMOES

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do relator. Unânime. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Primeira Turma, 9.4.2014.

Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Presentes à Sessão os Senhores Ministros Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber e Roberto Barroso.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Odim Brandão Ferreira.

Carmen Lilian Oliveira de Souza

Secretária da Primeira Turma

(Ementa publicada no STF - DJe nº 90/2014, divulgação 12.05.2014, publicação 13.05.2014, p. 29).

## **FORNECIMENTO DE ELEVADORES. NÃO ENQUADRAMENTO COMO MONTAGEM INDUSTRIAL.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.231.669 - RS (2011/0013830-5)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES  
RECORRENTE : THYSSEN SUR S/A ELEVADORES E  
TECNOLOGIA  
ADVOGADO : VINÍCIUS OCHOA PIAZZETA E  
OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA  
FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. FORNECIMENTO DE ELEVADORES. IPI. NÃO INCIDÊNCIA.

## JURISPRUDÊNCIA

1. A atividade de fornecimento de elevadores, que envolve a produção sob encomenda e a instalação no edifício, encerra, precipuamente, uma obra de engenharia que complementa o serviço de construção civil, não se enquadrando no conceito de montagem industrial, para fins de incidência do IPI.

2. Recurso especial provido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Ari Pargendler e Napoleão Nunes Maia Filho, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Sérgio Kukina e Arnaldo Esteves Lima votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 07 de novembro de 2013(Data do Julgamento)

MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.231.669 - RS (2011/0013830-5)

RELATOR	:	MINISTRO BENEDITO GONÇALVES
RECORRENTE	:	THYSSEN SUR SA ELEVADORES E TECNOLOGIA
ADVOGADO	:	VINÍCIUS OCHOA PIAZZETA E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

## RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Trata-se de recurso especial interposto por Thyssen Sur S/A Elevadores e Tecnologia, com fulcro na alínea *a* do permissivo constitucional, contra acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, assim ementado (fl. 210):

TRIBUTÁRIO. IPI. FABRICAÇÃO DE ELEVADORES. INDUSTRIALIZAÇÃO. ATIVIDADE DENTRO DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO IPI.

1. O Imposto sobre Produtos Industrializados ocorre quando verificada a industrialização de determinado produto e ulterior saída do estabelecimento fabril.
2. A autora, ao fabricar elevadores, praticou atividade que configura processo de industrialização nos termos como definido pela legislação de regência do tributo (art. 4º e incisos do Dec. nº 4.544/02).
3. O objeto social da empresa, determinando em seu estatuto social, refere que a empresa pratica atos de industrialização.
4. Apelação provida.

Os embargos de declaração opostos pela empresa foram parcialmente acolhidos, apenas para fins de prequestionamento (fl. 218).

Nas suas razões (fls. 221-232), a recorrente aponta violação dos arts. 535 do CPC; item 32 da Lista Anexa ao DL 406/68; item 7.02 da LC 116/03 e 110 do CTN. Para tanto, aduz, preliminarmente, que o acórdão recorrido é nulo, porquanto não se manifestou sobre dispositivos legais que embasam a sua tese recursal. Quanto ao mérito, aduz, em síntese, que a atividade de fornecimento (ou montagem) de elevadores destinados a integrar obra de construção civil não está compreendida no conceito de industrialização, para fins de incidência do IPI, porquanto, na sua essência, ela constitui prestação de serviços de natureza técnica, realizada de forma individualizada, uma vez que os elevadores são personalizados de acordo com as especificações de cada edificação. Assevera, ainda, que a sua relação obrigacional com os construtores que a contratam “tem natureza jurídica de um contrato de empreitada, na medida em que aquele bem corpóreo é produzido sob encomenda e personalizado às características específicas e individualizadas do edifício em que será instalado, subsistindo a sua funcionalidade - nova unidade - tão somente após agregado ao edifício, como ocorre com o concreto, os equipamentos sanitários, etc.” (fl. 229). A sujeição da atividade dessa atividade à incidência do ISS, porquanto prevista na Lista Anexa ao DL 406/68 e à LC 116/03, exclui a incidência do IPI sobre o mesmo fato jurídico.

Contrarrazões às fls. 249-252, pelas quais a Fazenda Nacional, genericamente, alega que o recurso especial esbarra no óbice da Súmula 7/STJ e que, quanto ao mérito, o acórdão recorrido deve ser mantido.

Juízo positivo de admissibilidade pelo Tribunal de origem às fls. 259-260.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.231.669 - RS (2011/0013830-5)

## EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. FORNECIMENTO DE ELEVADORES. IPI. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A atividade de fornecimento de elevadores, que envolve a produção sob encomenda e a instalação no edifício, encerra, precipuamente, uma obra de engenharia que complementa o serviço de construção civil, não se enquadrando no conceito de montagem industrial, para fins de incidência do IPI.
2. Recurso especial provido.

## VOTO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Conforme relatado, discute-se neste recurso especial se a atividade relativa ao fornecimento de elevadores, que envolve a sua produção sob encomenda e instalação, destinados a integrar obra de construção civil enquadra-se no conceito de industrialização para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Cuida, na origem, de ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária, em que exordial assim detalha a atividade que busca eximir da tributação pelo IPI (fls. 2 e seguintes):

No desempenho de suas atividades sociais a autora é contratada para produzir elevadores destinados a integrar obras de construção civil.

## JURISPRUDÊNCIA

A produção dos elevadores é contratada, caso a caso, pelos proprietários dos imóveis em construção.

Inicia-se com o fornecimento das plantas relacionadas à construção civil, de modo a conhecer-se as características básicas do edifício e a identificar-se o tipo adequado de elevador que tenha as características compatíveis à edificação e às necessidades de uso.

A partir desses dados é elaborado, em conformidade com a norma da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT - NB - 596/182, da Comissão de Estudos de Elevadores do Comitê Brasileiro de Construção Civil, o Cálculo do Tráfego nos Elevadores, com vistas a serem identificadas as condições mínimas exigíveis a assegurar condições satisfatórias de uso.

Mediante esse estudo técnico são calculados o volume de tráfego em função da população estimada do edifício, o intervalo de tráfego e a lotação das cabinas, de acordo com a destinação do edifício (p.e., escolas, hospitais, hotéis, apartamentos, escritórios comerciais, etc.), considerando-se, ainda, vários outros fatores técnicos, tais como o tempo de abertura e fechamento das portas, o tempo de viagem, de percurso total, de aceleração e retardamento e de entrada e saída de passageiros.

Concomitantemente, são realizados os estudos técnicos relacionados à norma ABNT - NBR NM 207, visando estabelecer os requisitos exigidos à segurança para a construção e instalação dos elevadores, de forma a assegurar a integridade física dos usuários, pessoal de manutenção e inspeção e das pessoas que se encontram fora das instalações dos elevadores mas que possam ser atingidas na eventualidade de ocorrência de falhas



mecânicas, elétricas ou estruturais. Em suma, procede-se a estudos técnicos gerais aplicáveis à construção elétrica, mecânica ou de edificação, incluindo a proteção dos elementos do edifício contra fogo, para serem definidas as regras de segurança relativas a elevadores com vistas a proteger as pessoas e objetos contra acidentes relacionados com as operações pelo usuário, de manutenção e de emergência dos elevadores.

Com base nesses dados preliminares, elabora-se o orçamento do custo de fornecimento e instalação. Aprovado o orçamento e firmado, é realizado um Projeto Executivo, que compreende a elaboração:

a) de Planta Baixa do edifício a orientar o proprietário da obra na construção da caixa de corrida e poço (espaço físico, limitado pelo fundo do poço, as paredes e o teto, onde a cabina e o contrapeso se deslocam), na qual também são instaladas as guias (componentes rígidos destinados a manter a direção do movimento da cabina ou do contrapeso), o contrapeso (massa que assegura a tração), o ponto fixo destinado a receber o cabo de comando (cabo elétrico flexível entre a cabina e um ponto fixo), a par de outros detalhamentos técnicos, bem como as orientações para a construção do poço, no qual também é instalado o pára-choque (meio físico destinado ao retardamento usando fluidos ou molas);

b) de Planta relativa à Casa de Máquinas (recinto no qual serão instaladas as máquinas e os equipamentos a elas relacionados);

c) de Planta do Detalhamento para Construção das Frentes, isto é, as instalações físicas adjuntas ao edifício necessárias à colocação das portas de acesso, soleiras e guias;

d) de detalhamentos concernentes às Características Elétricas necessárias à instalação do elevador (funcionamento e dispositivos de segurança).

Após aprovado o projeto pelo proprietário da obra, inicia-se a elaboração dos componentes físicos, conforme especificações técnicas antes definidas, e o planejamento prévio de instalação, isto é, a adequação da obra civil para receber a instalação do elevador e seus componentes mecânicos e elétricos.

Acrescente-se que a autora responsabiliza-se pela qualidade dos materiais empregados e dos serviços de montagem e instalação dos elevadores, garantia essa contratual e acrescida da legal estabelecida pelo artigo 50 do Código de Proteção e Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990).

Frise-se que essas informações de ordem técnica, as quais envolvem a construção e a montagem dos elevadores não foram impugnadas pela Fazenda Nacional no curso de demanda, constituindo, portanto, fatos incontroversos. Na contestação, o ente público apenas buscou enquadrar essa atividade no conceito de montagem industrial. Veja-se (fl. 150):

Melhor situando a posição do Fisco Federal, entende este que a reunião de elevadores, seus motores, partes e componentes não redundam em edificação, porquanto, apenas de nela serem incorporados, com ela não se confundem. Em outros termos, configuraria montagem de produtos tributados, considerada, portanto, industrialização, nos termos do art. 4º, III, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto nº 2637/98).

Deve-se referir que, se o processo de industrialização se realiza fora do estabelecimento industrial, como em parte no caso em comento, o fato gerador do imposto ocorre quando ficar concluída a operação industrial, nos termos do artigo 33, VI, do mesmo Regulamento.

Com a devida vênia, a pretensão da Autora de excluir a incidência do tributo sobre as operações industriais que executa não tem amparo legal. Resta inconcebível que da reunião de elevadores, seus motores, partes e componentes possa resultar edificação, pois, apesar de nela serem incorporados, com ela não se confundem. E, mesmo que se torne o art. 5º do Decreto 2637/98, as hipóteses de exclusão do conceito de industrialização ali previstas não se aplicam ao caso em tela, porquanto referem-se à edificação de casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, em nada parecidas como a construção de instalação de elevadores.

Não se deve olvidar que, mesmo montados no local, as partes e equipamentos que constituem o elevador são produzidos pela própria Autora. Mesmo que se trate de pedido individualizado, ligado às particularidades do local onde será instalado, os itens que compõem aludido mecanismo de transporte são feitos pela empresa em produção industrial, tudo a reforçar a tese da incidência do IPI sobre tais itens.

Tendo em vista que a questão relativa à tributação sobre essa atividade é eminentemente de direito, afasto, desde logo, a incidência do óbice estampado pela Súmula 7/STJ, aventada pela parte recorrida.

Quanto à apontada pretensão de anulação do julgado regional, por suposta infringência ao art. 535 do CPC, tenho que não assiste razão à recorrente, uma vez que a Corte *a quo* empregou fundamentação suficiente

## JURISPRUDÊNCIA

para dirimir a controvérsia, dispensando, portanto, qualquer integração à compreensão do que fora por ela decidido.

Nessa esteira, depreende-se que o acórdão recorrido considerou que a atividade da recorrente enquadra-se no conceito de montagem industrial, previsto no art. 4º do Decreto nº 4.544/02, e, por isso, está sujeita ao IPI, e não de prestação de serviço tributável pelo ISS elencado no item 32 do DL 406/68. Veja-se:

Do acórdão que julgou a apelação (fls. 206 e seguintes):

A autora dedica-se à fabricação e posterior montagem de elevadores com determinadas características requeridas pelo cliente encomendante. Esclarece que a produção dos elevadores é contratada, caso a caso, pelos proprietários dos imóveis em construção. Afirma que o processo de elaboração dos elevadores constitui um procedimento individualizado sem qualquer padronização, razão pela qual configura uma obrigação de fazer com natureza jurídica de contrato de empreitada.

O Imposto sobre Produtos Industrializados ocorre quanto verificada a industrialização de determinado produto e ulterior saída do estabelecimento fabril, bem assim, no desembaraço aduaneiro da mercadoria de procedência estrangeira e na arrematação do bem em leilão nos casos de apreensão ou abandono.

[...]

Esclarecidas as questões acima, tenho que merece guarida o apelo da União, pois a operação de montagens de elevadores realizada pela empresa THYSSEN SUR S/A configura hipótese de incidência do IPI.

A autora praticou atividade que configura processo de industrialização nos termos como definido pela legislação de regência do tributo. Vejamos o disposto no art. 4º do Decreto nº 4.544/02 (Regulamento do IPI - RIPI) que nestes termos define os atos que caracterizam industrialização:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

[...]

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

[...]

Na verdade, no presente caso, as mercadorias saíram do estabelecimento da autora de forma diferente da qual ingressaram, sofrendo, portanto alteração na sua natureza. Assim, ocorreu parte integrante do fato gerador, a industrialização. O fato da montagem ocorrer fora do estabelecimento industrial em nada afeta o entendimento acima, porquanto o art. 5º do Decreto 4.544/02 - Regulamento do IPI, é específico ao afirmar que não considera industrialização a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, no caso de edificação de casas, pontes, hangares, galpões e semelhantes.

Do acórdão que julgou os embargos de declaração (fl. 218)

## JURISPRUDÊNCIA

Assim, a produção de elevadores, mesmo que individualizada e conforme as características de cada prédio, não se acomoda ao item 32 da Lista (Decreto-lei 406/68), in casu, o IPI, conforme acórdão recorrido.

Afasto, pois, a alegada violação do art. 535 do CPC.

Todavia, quanto ao juízo de reforma, ao meu sentir, melhor sorte socorre à recorrente.

Digo isso porque na atividade de fornecimento de elevadores para integrar obra de construção civil, em pese sejam empregados diversos materiais que compõem esse veículo, sobressai o cumprimento de uma obrigação de fazer, relativa à prestação de um serviço técnico especializado de engenharia, a ser realizada de forma individualizada, a fim de viabilizar o transporte vertical segundo as necessidades e especificações de cada edificação.

Sob esse enfoque, verifica-se que da instalação do elevador não se obtém, propriamente, um “novo produto ou uma unidade autônoma” (art. 4º, III, do Decreto 4.544/02), mas, sim, uma funcionalidade intrínseca à própria construção do edifício, a ela agregando-se de maneira indissociável, uma vez que, fora do contexto daquela específica obra, o elevador, por si só, não guarda a sua utilidade.

Nessa toada, resta evidenciado que o contrato para a montagem de elevador é de empreitada de um serviço complementar de construção civil, enquadrando, assim, na prestação de serviço elencada nos itens 32 do DL

406/68 e 7.02 da LC 116/03, passível, portanto, de incidência do imposto do ISS.

Acerca do conflito de incidência do ISS e do IPI sobre o mesmo fato gerador, colaciono o seguinte entendimento doutrinário:

*“...durante a vigência do DL 406/68, referidos conflitos de incidência eram dirimidos por meio de ressalvas constantes da lista que definia os serviços tributáveis pelo ISS, bem como em razão da norma contida no § 1º, do art. 8º, daquele diploma; [...] com a edição da LC 116/03, as ressalvas acerca da incidência do ISS, constantes de alguns dos itens da lista de serviços, deixaram de existir. Outrossim, o § 1º, do art. 8º, do DL 406/68, foi revogado, o que supostamente teria viabilizado a incidência concomitante do ISS e do IPI sobre as prestações de serviços e operações com produtos industrializados; esse raciocínio, entretanto, não é válido, tendo em vista que as normas constitucionais relativas à repartição de competências impedem que o mesmo pressuposto de incidência... seja onerado por mais de uma pessoa política, eis que a competência tributária é conferida com exclusividade a cada uma dessas pessoas; ... a incidência do ISS e do IPI...**continua a** observar as seguintes regras: estando inserida no ciclo de produção de um bem, a atividade será considerada industrialização, cujo resultado é um produto industrializado tributável pelo IPI, objeto de um negócio jurídico; nas hipóteses em que tais atividades forem exercidas de forma personalizada, sob encomenda ou para atender às necessidades do usuário final, tratar-se-á de prestação de serviço, tributável apenas pelo ISS.” (Barthem Neto, Hélio, LC 116/03 - Conflitos de incidência entre o ISS e o IPI. RDDT 123/31, dez/05)” (PAUSEN, Leandro, in Direito Tributário (Constituição e Código Tributário), 12ª edição, Livraria do Advogado Editora, Porto Alegre: 2010, p. 796).*

Frise-se que a jurisprudência desta Corte Superior, em caso semelhante, relativo aos serviços de composição gráfica, já firmou o entendimento de que na industrialização por encomenda, que pressupõe a realização de prestação de serviço sujeita à incidência do ISS, incide, apenas, o imposto municipal, não sendo possível exigir-se o ICMS ou o IPI sobre o mesmo fato econômico. A esse respeito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. IPI. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA. NÃO-INCIDÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 156/STJ POR ANALOGIA.

1. A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, está sujeita apenas ao ISS, não se submetendo ao ICMS ou ao IPI.
2. Aplicação analógica da Súmula n. 156/STJ: “A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”. Precedentes: AgRg no REsp 966184/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 03.04.2008; REsp 437324/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, julgado em 19.08.2003.
3. Agravo regimental não provido (AgRg no AREsp 213.594/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 26/09/2012).

RECURSO ESPECIAL - ALÍNEAS “A” E “C” - TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - PRELIMINAR DE PERDA DE OBJETO DA IMPETRAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DE OFÍCIO DA QUESTÃO - CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS E DE CRÉDITO - SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA SUJEITO UNICAMENTE AO ISS - VIOLAÇÃO AO DIS-



POSTO NO § 1º DO ARTIGO 8º DO DECRETO-LEI N. 406/68  
- SÚMULA N. 156 DO STJ.

Cumpra a este Sodalício examinar eventual afronta a dispositivos de lei federal, nos termos da letra “a” do permissivo constitucional, ou, pela letra “c”, sanar possível dissenso pretoriano acerca de determinada questão. Assim, não prevalece o entendimento sustentado pela recorrente no sentido de que deve o Superior Tribunal de Justiça reconhecer de ofício a extinção do mandado de segurança preventivo. Embora prequestionada a questão da perda de objeto da impetração, que entendeu a Corte de origem não existir, pretendeu a recorrente, quanto a esse ponto, configurar o dissenso pretoriano com julgados deste Sodalício sem, contudo, realizar o indispensável cotejo analítico, vindo em desacordo com o estabelecido nos arts. 541, do CPC e 255, §§ 1º e 2º, do RISTJ.

A elaboração dos cartões com as características requeridas pelo destinatário, que é aquele que encomenda o serviço, tais como a logomarca, a cor, eventuais dados e símbolos, indica de pronto a prestação de um serviço de composição gráfica, enquadrado no item 77 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68.

Há, portanto, nítida violação ao disposto no § 1º do artigo 8º do Decreto-Lei n. 406/68, uma vez que a hipótese dos autos configura prestação de serviços de composição gráfica personalizados, sujeitos apenas à incidência do ISS (Súmulas ns. 156/STJ e 143 do extinto TFR). Considerada a circunstância de se tratar de serviço personalizado, destinados os cartões, de pronto, ao consumidor final, que neles inserirá os dados pertinentes e não raro sigilosos, conclui-se que a atividade não é fato gerador do IPI.

Tanto isso é exato que, se forem embaralhadas as entregas, com a troca de destinatários, um estabelecimento não poderá servir-se da encomenda de outro, que veio ter a suas mãos por mero acaso ou acidente de percurso.

Dissídio jurisprudencial configurado quanto ao mérito.

Recurso especial provido (REsp 437.324/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ 22/09/2003).

Pelos mesmos motivos, verifico que tal atividade, amolda-se, também, na exceção constante na própria legislação referente ao IPI, segundo a qual “não se considera industrialização a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte edificação (casas, *edifícios*, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas)” (art. 5º, VIII, *a*, do Decreto 4.544/02). Reitero, a instalação do elevador é um serviço complementar à construção do *edifício* de que fará parte.

Por fim, a título de consideração extravagante, registro que a presente lide, como visto, diz respeito à incidência, ou não, sobre a construção e a montagem do elevador e não sobre as peças que o compõem. Tal diferenciação, inclusive, foi feita pela sentença, para justificar a procedência da demanda, nos seguintes termos (fls. 170 e seguintes):

Em efeito, no meu entendimento, no caso de instalação de elevador, não se pode caracterizar tal atividade como industrialização, já que não se trata de montagem industrial, na forma preconizada pelo dispositivo acima invocado.

Deveras, como se viu, tratando-se de montagem industrial, temos como resultado um produto novo ou unidade autônoma, ainda que sobre a mesma classificação fiscal. Na hipótese de instalação de elevadores, tal não ocorre, na medida em que a reunião da peças se dá no local da instalação apenas pela impossibilidade física de tal procedimento. Ou seja, tal processo não resulta produto novo, não servindo o argumento de que a

simples reunião dos componentes, no momento da instalação, descaracteriza a perfectibilização do elevador a fabricação.

À evidência, a dita instalação afigura como complemento à construção civil (edificação), sendo o elevador integrante do prédio, o que o faz perder a condição de móvel, para tornar-se parte que não pode mais se dissociar.

[...]

Veja-se, por oportuno, que há atividade industrial na fabricação dos elevadores (motores, freios, portas, entre outros componentes), incidindo no conjunto de peças o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI). Encerrada a fase de industrialização com a saída do produto do estabelecimento industrial, temos a instalação do elevador, verdadeira obra de construção civil, a qual é tratada por engenheiros, não sendo, portanto, atividade de montagem industrial.

Dessa forma, tem-se que o processo referente aos elevadores se desenvolve em duas fases, a saber: 1º) industrialização do elevador, nítida obrigação de dar; e 2º) instalação do elevador em um prédio, o que materializa uma obrigação de fazer, caracterizada como uma obra complementar de construção civil.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial, para restabelecer a sentença.

É o voto.

JURISPRUDÊNCIA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.231.669 - RS (2011/0013830-5)

VOTO-VENCIDO

EXMO. SR. MINISTRO ARI PARGENDLER:

Salvo melhor juízo, o elevador é um produto industrializado, sendo irrelevante o fato de que é montado fora do estabelecimento produtor.

Essa conclusão deflui quer da legislação do imposto sobre produtos industrializados quer da legislação que rege o imposto sobre serviços de qualquer natureza.

A Lei nº 4.502, de 1964, dispõe no art. 2º:

“Art. 2º - Constitui fato gerador do imposto:

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

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

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

Já a lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, arrola no item 14, atinente a serviços relativos a bens de terceiros:

“14.01 - Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS)”.

Quer dizer, ao imposto sobre serviços de qualquer natureza estão sujeitos apenas os serviços que tem a ver com o conserto, a restauração, a manutenção e a conservação dos elevadores – elevadores que são de terceiros.

A fabricação de elevadores propriamente tal, ainda que a respectiva montagem se dê fora do estabelecimento industrial, é tributada pelo imposto sobre produtos industrializados.

Voto, por isso, no sentido de conhecer do recurso especial, negando-lhe provimento.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.231.669 - RS (2011/0013830-5)

VOTO

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA:

## JURISPRUDÊNCIA

Sr. Presidente, parece que não há precedente específico. São mencionados os precedentes do cartão magnético, do qual se aproxima. Como observou o Ministro Ari Pargendler, realmente o elevador seria um produto. Mas de qualquer forma, na confecção das peças que compõem o elevador deve existir a incidência do IPI.

Vou pedir vênia ao eminente Ministro Ari Pargendler para também acompanhar o voto do Relator e do Ministro Sérgio Kukina.

É o voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.231.669 - RS (2011/0013830-5)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES  
RECORRENTE : THYSSEN SUR SA ELEVADORES E  
TECNOLOGIA  
ADVOGADO : VINÍCIUS OCHOA PIAZZETA E  
OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

VOTO-VENCIDO

(MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO)



JURISPRUDÊNCIA

Número Origem: 200271000104438

PAUTA: 07/11/2013

JULGADO: 07/11/2013

Relator

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DENISE VINCI TULIO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : THYSSEN SUR S/A ELEVADORES E  
TECNOLOGIA

ADVOGADO : GUILLERMO ANTÔNIO ARAÚJO GRAU  
E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL



ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI/Imposto sobre Produtos Industrializados

### SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. CLÓVIS MONTEIRO FERREIRA DA SILVA NETO, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL.

### CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Ari Pargendler e Napoleão Nunes Maia Filho, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Sérgio Kukina e Arnaldo Esteves Lima votaram com o Sr. Ministro Relator.

(Ementa disponibilizada no DJe de 16.05.2014).

**DESCONSIDERAÇÃO DE ACÓRDÃO EXTRA PETITA. ATO JUDICIAL EXISTENTE. VIOLAÇÃO A COISA JULGADA.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.241.407 - RS (2011/0048326-0)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL  
MARQUES  
RECORRENTE : SPRINGER CARRIER LTDA  
ADVOGADOS : ATHOS GUSMÃO CARNEIRO E  
OUTRO(S)  
GUILHERME CEZAROTI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA  
FAZENDA NACIONAL

**EMENTA**

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. AUTO DE INFRAÇÃO E ACÓRDÃO EM APELAÇÃO QUE DESCONSIDERARAM ACÓRDÃO *EXTRA PETITA*. OCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO À COISA JULGADA. ARTS. 128, 460 E 467, DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. PIS E COFINS. ART. 3º, §1º, DA LEI N. 9.718/98DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO STF. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. POSSIBILIDADE DE AJUSTAMENTO DO *QUANTUM* DEVIDO.**

1. O acórdão ou sentença *ultra* ou *extra petita* é ato judicial existente, porém inválido, podendo ser corrigido mediante recurso próprio ou ação rescisória. Sendo assim, violam a coisa julgada o auto de infração e o acórdão em apelação que desconsideraram a existência no mundo jurídico de acórdão *extra petita* transitado em julgado. Precedentes: REsp. n. 1.226.074-RS e REsp. n. 1.240.636-RS, Segunda Turma Rel. Min. Humberto Martins, julgados em 06.05.2014.

2. Caso em que o acórdão proferido no Processo n. 90.0010905-1 (AC n. 1998.01.00.008912-0/DF), já transitado em julgado, permitiu à empresa contribuinte a utilização do crédito-prêmio de IPI à alíquota de 28%, consoante a Resolução CIEX n. 2/79, quando seu pedido foi pela utilização à alíquota de 15%, consoante o Termo de Aprovação BEFIEX n. 97/82 e o Termo de Garantia de Manutenção e Utilização de Incentivo Fiscal n. 27/82, sendo que a Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrou auto de infração pela diferença das alíquotas nas compensações efetuadas pela contribuinte, lançamentos esses que foram considerados válidos pela Corte de Origem por entender, de forma equivocada, inexistente o acórdão transitado em julgado proferido *extra petita*.

3. Não merece conhecimento o recurso especial pela alegada violação ao art. 151, III, do CTN, calcada na prejudicial de pendência de julgamento do Processo Administrativo n. 11080.013226/2201-33. Isto porque a Corte de Origem, no exame dos fatos e provas, julgou que o mencionado processo não guarda qualquer relação com os créditos ora em cobrança já que discute a utilização do crédito exclusivamente para o pagamento de IPI e não para o pagamento das contribuições ao PIS e COFINS aqui discutidas. Incidência da Súmula n. 7/STJ.

4. Há múltiplos precedentes do STJ que autorizam a mera adequação do *quantum* da CDA mediante decisão judicial para dela expungir valores aferíveis por cálculos aritméticos na situação específica da alteração da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS após a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98.

## JURISPRUDÊNCIA

Precedentes: AgRg no REsp 1.204.855/PE, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 09.10.2012; EDcl no Ag 1429591/PE, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 06.09.2012; AgRg no REsp 1208643/RN, Segunda Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, julgado em 15.05.2012; REsp 1196342/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 02.12.2010; AgRg no REsp 1254773/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 04.08.2011; EDcl no AgRg no REsp 1167079/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.02.2011; AgRg no Ag 1147392/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 21.09.2010.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

“A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe parcial provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Og Fernandes.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília (DF), 15 de maio de 2014.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.241.407 - RS (2011/0048326-0)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL  
MARQUES  
RECORRENTE : SPRINGER CARRIER LTDA  
ADVOGADOS : ATHOS GUSMÃO CARNEIRO E  
OUTRO(S)  
GUILHERME CEZAROTI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA  
FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

**O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):** Trata-se de recurso especial interposto com fulcro no permissivo do art. 105, III, “a” e “c”, da Constituição Federal de 1988, contra acórdão que restou assim ementado (e-STJ fls. 1279/1290):

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REMESSA OFICIAL. CABIMENTO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. EXTENSÃO DA COISA JULGADA. CREDITAMENTO DE IPI. JULGAMENTO EXTRA PETITA. PIS. ART. 3º, §1º, DA LEI 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO FAVORÁVEL DO EG. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PREJUDICIALIDADE COM

OUTRO PROCESSO ADMINISTRATIVO. INEXISTÊNCIA. MULTA. CABIMENTO. REMESSA OFICIAL.

1. Excedendo o conteúdo da demanda o limite legal de 60 salários mínimos, a remessa oficial deve ser conhecida (art. 475, inciso II e §2º, do CPC).
2. Não guarda relação de prejudicialidade com os créditos ora executados o procedimento administrativo, cujas .autuações e tributos são distintos.
3. Não há falar em coisa julgada, se o acórdão que determinou a aplicação de alíquota diversa da avençada representa inovação em face do pedido formulado pela autora, desbordando dos limites da demanda, constituindo, assim, julgamento *extra petita*.
4. Obtendo a autora decisão favorável do eg. STF, reconhecendo a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, deve ser delimitada a base de cálculo de incidência do PIS, limitando-a ao conceito dado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 392.447, ou seja, excluindo os valores que não compõem o conceito de faturamento, restando, assim, parcialmente providos os embargos à execução.
5. Tendo em vista a sucumbência, recíproca, em decorrência da reforma da sentença de procedência dos embargos por esta Corte, resta prejudicado o apelo da parte embargante, que visava a majoração da verba honorária.

Os embargos de declaração interpostos restaram acolhidos apenas para fins de prequestionamento (e-STJ fls. 1299/1305).

Alega a recorrente que houve violação aos arts. 128 e 460 do CPC (limites objetivos da coisa julgada), bem como ao art. 6º da LICC, art. 586 do CPC, art. 2º, §8º, da Lei n. 6.830/80, art. 151, III, do CTN, e art.

20, §4º, do CPC. Argumenta a empresa que firmou com a União o Termo BEFLEX 97/82 no âmbito de programa especial de exportação, com prazo de vigência determinado, razão pela qual aproveitou em sua escrita fiscal crédito-prêmio de IPI referente ao período avençado, inclusive o referente à época em que o benefício fiscal foi susgado pelas Portarias MF n. 279/81 e 176/82, com correção monetária. Informa que ajuizou demanda declaratória a fim de prevenir a autuação da Secretaria da Receita Federal referente a seu comportamento de inscrever o crédito para período suspenso e com correção monetária para todo o período. Explica que se saiu vencedora da demanda e que ali ficou estabelecido que as alíquotas aplicáveis ao crédito-prêmio de IPI são aquelas constantes da Resolução CIEX n. 2/79 (alíquota de 28%), tendo havido o trânsito em julgado disso no Processo n. 90.0010905-1 (AC n. 1998.01.00.008912-0/DF), e que o Fisco federal realizou indevidamente a autuação que gerou a execução fiscal ora embargada por compreender que a alíquota aplicável era a de 15% (quinze por cento). Insurge-se contra o acórdão em sede de apelação que não reconheceu a existência dessa coisa julgada por entendê-la *extra petita*.

Também resta irredimida com a possibilidade de se retificar a CDA para adequá-la à declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98, sem a necessidade de ser anulado o processo de execução fiscal, depois da decisão de primeira instância. Ao final, sustenta que o crédito de IPI utilizado para a compensação e não aceito, foi objeto do lançamento de ofício (Processo Administrativo n. 11080.013226/2201-33), o qual foi impugnado administrativamente, havendo a suspensão da exigibilidade na forma do art. 151, III, do CTN. Pede a majoração da verba honorária. Procura demonstrar o dissídio (e-STJ fls. 1310/1350).

Contrarrazões nas e-STJ fls. 1412/1425.

Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 1442/1443).

É o relatório.

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.241.407 - RS (2011/0048326-0)**

**EMENTA**

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. AUTO DE INFRAÇÃO E ACÓRDÃO EM APELAÇÃO QUE DESCONSIDERARAM ACÓRDÃO *EXTRA PETITA*. OCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO À COISA JULGADA. ARTS. 128, 460 E 467, DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. PIS E COFINS. ART. 3º, §1º, DA LEI N. 9.718/98DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO STF. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. POSSIBILIDADE DE AJUSTAMENTO DO *QUANTUM* DEVIDO.

1. O acórdão ou sentença *ultra* ou *extra petita* é ato judicial existente, porém inválido, podendo ser corrigido mediante recurso próprio ou ação rescisória. Sendo assim, violam a coisa julgada o auto de infração e o acórdão em apelação que desconsideraram a existência no mundo jurídico de acórdão *extra petita* transitado em julgado. Precedentes: REsp. n. 1.226.074-RS e REsp. n. 1.240.636-RS, Segunda Turma Rel. Min. Humberto Martins, julgados em 06.05.2014.

2. Caso em que o acórdão proferido no Processo n. 90.0010905-1 (AC n. 1998.01.00.008912-0/DF), já transitado em julgado, permitiu à empresa contribuinte a utilização do crédito-prêmio de IPI à alíquota de 28%, consoante a Resolução CIEX n. 2/79, quando seu pedido foi pela utilização à alíquota de 15%, consoante o Termo de Aprovação BEFIEX



n. 97/82 e o Termo de Garantia de Manutenção e Utilização de Incentivo Fiscal n. 27/82, sendo que a Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrou auto de infração pela diferença das alíquotas nas compensações efetuadas pela contribuinte, lançamentos esses que foram considerados válidos pela Corte de Origem por entender, de forma equivocada, inexistente o acórdão transitado em julgado proferido *extra petita*.

**3.** Não merece conhecimento o recurso especial pela alegada violação ao art. 151, III, do CTN, calcada na prejudicial de pendência de julgamento do Processo Administrativo n. 11080.013226/2201-33. Isto porque a Corte de Origem, no exame dos fatos e provas, julgou que o mencionado processo não guarda qualquer relação com os créditos ora em cobrança já que discute a utilização do crédito exclusivamente para o pagamento de IPI e não para o pagamento das contribuições ao PIS e COFINS aqui discutidas. Incidência da Súmula n. 7/STJ.

**4.** Há múltiplos precedentes do STJ que autorizam a mera adequação do *quantum* da CDA mediante decisão judicial para dela expungir valores aferíveis por cálculos aritméticos na situação específica da alteração da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS após a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98. Precedentes: AgRg no REsp 1.204.855/PE, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 09.10.2012; EDcl no Ag 1429591/PE, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 06.09.2012; AgRg no REsp 1208643/RN, Segunda Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, julgado em 15.05.2012; REsp 1196342/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 02.12.2010; AgRg no REsp 1254773/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 04.08.2011; EDcl no AgRg no REsp 1167079/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.02.2011; AgRg no Ag 1147392/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 21.09.2010.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

## VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): Em razão de o recurso especial estar fundamentado em vários tópicos, divido a análise por didatismo no julgamento.

1- Da alíquota definida pelo acórdão transitado em julgado.

A questão crucial dos autos cinge-se em saber qual foi a alíquota definida na ação declaratória transitada em julgado que reconheceu o benefício do crédito-prêmio do IPI para a ora recorrente: se com base na Resolução CIEX/79 (28%) ou a alíquota de 15% prevista no Decreto-Lei n. 491/69 e Termo de Aprovação BEFIEX n. 97/82 c/c Termo de Garantia de Manutenção e Utilização de Incentivo Fiscal n. 27/82.

Ora, a discussão a respeito do que transitado em julgado envolve o exame dos autos de outro processo judicial qual seja, o Processo n. 90.0010905-1 (AC n. 1998.01.00.008912-0/DF), que foi exaustivamente revolido pela Corte de Origem. Transcrevo:

A ora embargante ajuizou em 1990 ação perante a Justiça Federal de Brasília visando a declaração de seu direito ao crédito-prêmio do IPI. O pedido foi julgado procedente em parte, garantindo-se o direito pleiteado,

mas no período de 30.03.1982 a 31.12.1989, “**conforme Termo de Manutenção e Utilização de Incentivo Fiscal n. 027/82**” (fls. 130).

**De acordo com o aquele Termo**, - conforme transcrição da autora, ora embargante, no corpo da petição inicial daquela ação ordinária, reproduzido às fls. 106 destes autos - **a alíquota aplicável é a de 15%**.

**A SPRINGER recorreu da decisão buscando, tão somente, o reconhecimento do direito em período posterior a 1989**, pedido reconhecido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

Todavia, no acórdão que acolheu a apelação da embargante, o relator fez expressa referência a aplicação da Resolução CIEX n. 2, nos seguintes termos (fls. 224/225):

“5- A RESOLUÇÃO CIEX N. 2/79

As alíquotas do crédito-prêmio do IPI devem ser calculadas com base da Resolução CIEX n. 2, de 1979. Sobre o tema, decidiu a Segunda Seção deste Tribunal ao julgar o MS 95.01.10759-0/DF:

“Não é ilegal a Resolução CIEX n. 2, de 17 de janeiro de 1979, uma vez que estabelece as mesmas alíquotas para cálculo do crédito-prêmio IPI, como determinado pelo Decreto-lei n. 49, de 1969 (Juiz Tourinho Neto, in DJU de 28/08/1995).”

Ocorre, porém, que **o acórdão é claramente extra petita**. Isso **porque em relação à matéria (aplicação de alíquota conforme Resolução**

**CIEX n. 02/79) não houve pedido expresso ou implícito na inicial.**

O pedido restou assim formulado (fls. 127):

“O pedido, portanto, da presente ação, consiste na declaração de existência de relação jurídica entre a autora e a ré, impedindo que esta última venha a exigir-lhe o estorno do lançamento que efetuou e continuará a efetuar em sua escrita fiscal do crédito-prêmio do IPI, nos termos do art. 10 do Decreto-Lei 49 1/69 (...)”.

A causa de pedir, por sua vez, é o descumprimento do TERMO DE APROVAÇÃO BEFIEX n. 97/82, convalidado pelo TERMO DE GARANTA DE MANUTENÇÃO E UTILIZAÇÃO DE INCENTIVO FISCAL N. 27/82, que dispõem:

“TERMO DE APROVAÇÃO BEFIEX N. 097/82 DE 30.03.1982 PARTES - UNIÃO FEDERAL - REPRESENTADA PELO MINISTRO DE ESTADO DA INDÚSTRIA E DO COMÉRCIO E PELO PRESIDENTE DA COMISSÃO PARA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS A PROGRAMAS ESPECIAIS DE EXPORTAÇÃO - BEFIEX E SPRINGER CARRIER NORDESTE S/A. (NOVA DENOMINAÇÃO DE SPRINGER NORDESTE S/A) E OUTROS

CLÁUSULAS PRINCIPAIS

CLÁUSULA PRIMEIRA - Este Programa Especial de Exportação terá o prazo de vigência de 10 (dez) anos contados a partir desta data (30/03/1982) observado o disposto na cláusula oitava e seu parágrafo.

CLAUSULA SEGUNDA - As EMPRESAS BENEFICIÁRIAS abrigam-se a exportar, durante o prazo de vigência do Programa Especial de

Exportação, condicionadores de ar, refrigeradores, purificadores de ar para cozinha, coifa exaustora para cozinha e acessórios desses produtos no valor FOB mínimo de US\$ 400 milhões de dólares, devendo apresentar saldo acumulado ao final de 240 milhões de dólares (...)

CLAUSULA TERCEIRA - As EMPRESAS BENEFICIÁRIAS realizarão investimentos em ativo fixo equivalentes a US\$ 11,6 milhões de dólares durante os primeiros cinco anos do programa.

[...]

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA: No caso de descumprimento das obrigações assumidas neste Termo, aplicar-se-á o disposto no artigo 4º do Decreto-Lei n. 1.219, de 15 de maio de 1972.

[...]

TERMO DE GARANTIA DE MANUTENÇÃO E UTILIZAÇÃO DE INCENTIVO FISCAL N. 027/82 O MINISTRO DE ESTADO DA INDÚSTRIA E DO COMÉRCIO, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 16 do Decreto-Lei n. 1219, de 15 de maio de 1972, e de acordo com as disposições da Portaria MINIFAZ N. 279, de 19 de dezembro de 1981, resolve assegurar às exportações de produtos fabricados pelas empresas SPRINGER REFRIGERAÇÃO S/A. (CGC/MF N.92.929.520/0001-10) e SPRJNGER - NORDESTE S/A. (CGC/MF N. 10.948.651/0001-61) e realizadas ao amparo do seu Programa Especial de Exportação, com Termo de Aprovação n. 97/82, de 30 de março de 1982, **a manutenção e utilização do incentivo a que se refere o artigo 1º do Decreto-Lei n. 491, de 05 de março de 1969, com a alíquota de 15% (quinze por cento)**, para o período máximo de 30 de março de 1982 a 31 de dezembro de 1989.”

Segundo o relato da própria embargante, “*por força do que acima se expôs, a Autora vinha se aproveitando em sua escrita fiscal do crédito prêmio*”

*de IPI, previsto no 1º do Decreto-Lei n. 491, de 05 de março de 1969 e (...) Com relação às exportações realizadas a partir de 1990 também a autora faz jus ao crédito-prêmio do IPI, considerando que contratou exportações a serem realizadas até o término do programa de exportação (...)*

**Conforme interpretação lógica, sistemática e restritiva (CPC, art. 293) do pedido, integrado com a aposição da causa de pedir (o cumprimento do contrato, nos termos em que formulado com o ente político), tem-se que a alíquota aplicável, necessariamente, é aquela prevista no instrumento contratual.** Tanto que, em nenhum tópico da inicial a autora sugere a aplicação de qualquer outra alíquota que não aquela constante do pactuado.

Registre-se que a questão relativa à alíquota somente veio à discussão quando da interposição do recurso pela UNIÃO (fls. 168 a 212, item VII), que assim requereu: “*caso seja reconhecido o direito à autora (...) o gozo do benefício não pode se dar mediante a aplicação de alíquotas discriminadas na Resolução CIEX n. 02/79*”.

Ora, se a pretensão da embargante é a manutenção do contratado - eis que a causa de pedir é o descumprimento, unilateral do mesmo por parte da UNIÃO - não há como se admitir a aplicação de qualquer outra alíquota que não aquela prevista no instrumento contratual, de 15%.

Assim, a disposição do acórdão que determinou a aplicação de alíquota diversa representa inovação em face do pedido formulado pela autora e desborda dos limites da demanda, em patente afronta aos arts. 128 e 460 do CPC.

**Não há como se pretender que a coisa julgada compreenda o julgamento *extra petita*.**

Dos excertos infere-se que houve exame da petição inicial do Processo n. 90.0010905-1 em cotejo com a sentença e o acórdão (AC n. 1998.01.00.008912-0/DF) transitado em julgado. Também houve exame na Corte de Origem das cláusulas constantes do contrato denominado “Termo de Aprovação BEFIEX”. A partir desses exames, restaram estabelecidos os seguintes **pressupostos fáticos**:

1º) A ação (Processo n. 90.0010905-1) ajuizada pela empresa CONTRIBUINTE foi julgada procedente em primeiro grau apenas para declarar o direito ao crédito-prêmio do IPI no período de 30.03.1982 a 31.12.1989, “conforme Termo de Manutenção e Utilização de Incentivo Fiscal n. 027/82”, ou seja, com alíquota de 15%;

2º) A empresa CONTRIBUINTE recorreu da decisão buscando, tão somente, o reconhecimento do direito em período posterior a 1989, tendo obtido do Tribunal Regional Federal da 1ª Região a aplicação da Resolução CIEX n. 2/79, ou seja, a alíquota de 28%.

A partir dos pressupostos fáticos fixados, o Tribunal de Origem extraiu as seguintes **consequências jurídicas**:

a) Diante da entrega pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região de prestação jurídica não pedida na inicial ou no recurso de apelação da empresa CONTRIBUINTE houve verdadeiro julgamento *extra petita*;

## JURISPRUDÊNCIA

b) A coisa julgada não compreende o julgamento *extra petita*, tratando-se de sentença/acórdão inexistente quanto ao ponto.

Decerto, esta Corte não pode realizar qualquer novo juízo a respeito dos pressupostos fáticos firmados, ou seja, do que foi efetivamente pedido e julgado em outros autos, bem como interpretação do conteúdo do contrato utilizado como causa de pedir, o que implica os óbices da Súmula n. 5/STJ (“*A simples interpretação de cláusula contratual não enseja recurso especial*”) e Súmula n. 7/STJ (“*A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial*”). A jurisprudência do STJ, inclusive, é farta nesse sentido, *in verbis*:

“A tese de afronta à coisa julgada, nos moldes em que apresentada, pressupõe reexame de provas, notadamente da decisão transitada em julgado que teria sido desrespeitada” (AgRg no Ag 1292830/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 8.6.2010, DJe 18.6.2010).

“A análise de ocorrência de excesso de execução e de ofensa à coisa julgada, na hipótese dos autos, importa em reexame do conjunto fático-probatório, o que encontra óbice na Súmula 7 deste Tribunal” (AgRg no AREsp 243473/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 26.02.2013).

“Tendo a Corte a quo reconhecido a existência de coisa julgada proferida em ação anterior, qualquer conclusão em sentido contrário demandaria incursão na seara probatória, inviável em sede de recurso especial, sob pena de violação da Súmula 7 do STJ” (AgRg no AREsp 78168/MS Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 21.08.2012).



“A reforma do julgado - a fim de afastar a conclusão do Tribunal de origem de que houve o julgamento do mérito da ação anteriormente ajuizada - demanda reexame do conjunto fático-probatório, incabível em sede de recurso especial, a teor do enunciado n. 7 da Súmula do STJ” (AgRg no Ag 1416461 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, julgado em 28.02.2012).

No entanto, a verificação da ocorrência de violação aos artigos 128 e 460 do CPC; e art. 6º da LICC, cinge-se ao exame das consequências jurídicas, ou seja, se o caso é efetivamente de julgamento *extra petita* ou não (pode ser *ultra petita*) e se a ocorrência de julgamento *extra petita* ou *ultra petita* implica inexistência da sentença/acórdão a possibilitar sua desconsideração pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRF na lavratura de auto de infração, sem a necessidade de prévia ação rescisória. Examinemos os dois pontos.

Inicialmente, convém definir que, enquanto a sentença *ultra petita* é aquela acima do pedido (v.g. condenação do réu em quantidade superior), a sentença *extra petita* é aquela fora do pedido (v.g. sentença de natureza diversa da pedida ou condenação em objeto diverso do pedido). Transcrevo o art. 460, do CPC:

Art. 460. É defeso ao juiz proferir **sentença**, a favor do autor, de **natureza diversa da pedida**, bem como condenar o réu em **quantidade superior** ou em **objeto diverso** do que lhe foi demandado.

Parágrafo único. A sentença deve ser certa, ainda quando decida relação jurídica condicional. (Incluído pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)

Desse modo, em ambos os casos, tem-se sentença ou acórdão, como pressuposto da própria nulidade do ato praticado. Dito de outra forma, **a existência da sentença não se confunde com o fato de haver sido proferida *extra* ou *ultra petita***. A sentença existe (plano da existência), quando praticada por autoridade judiciária (sujeito), com provimento jurisdicional definido (objeto) e publicação em órgão oficial consoante o determina a lei (forma). Ou seja, o ato judicial sentença existe porque tem **sujeito, objeto e forma**. Nos dizeres de Pontes de Miranda (*in* “Comentários ao Código de Processo Civil, tomo V: arts. 444 a 475”, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 37) as sentenças inexistentes são:

a) a sentença proveniente de autoridade pública não judiciária civil; b) a sentença que não foi publicada, nem consta do jornal oficial, ou do jornal em que se costuma publicar o expediente do foro, ter sido publicada sem ser proferida em audiência; c) a sentença publicada sem ser proferida em demanda civil cuja instrução e debate imediatamente se ligue (e.g., proferida ao mesmo tempo que pronúncia penal, ou a que se ditou em processo diferente daquele a que se destinavam as notas; [...]); d) a sentença contra pessoa que goze de exterritorialidade, etc.

Somente a partir da constatação de sua existência (ser ou não ser sentença) que se pode investigar sobre sua conformidade com o ordenamento jurídico, sua nulidade (plano da validade). Ou seja, **a qualificação de *extra* ou *ultra petita* só pode ser dada a sentença existente**. Se a sentença inexistente, não faz sentido se falar em *extra* ou *ultra petita*, posto que adjetivações pertencentes ao plano da validade do ato praticado. Por isso que o art. 460, do CPC parte do pressuposto de que há sentença e em havendo sentença o seu vício (plano da validade) de ser *ultra*, *extra* ou *infra petita* somente pode ser corrigido por meio de recurso. Nesse sentido, a lição de Nelson Nery Jr. (*in* “Código de Processo Civil comentado e le-

gislação processual civil extravagante em vigor”, 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p.907):

### **1 - Correlação entre pedido, causa de pedir e sentença.**

O autor fixa os limites da lide e da causa de pedir na petição inicial (CPC 128), cabendo ao juiz decidir de acordo com esse limite. **É vedado ao magistrado proferir sentença acima (*ultra*), fora (*extra*) ou abaixo (*citra* ou *infra*) do pedido. Caso o faça, a sentença estará eivada de vício, corrigível por meio de recurso.** A sentença *citra* ou *infra petita* pode ser corrigida por meio de embargos de declaração, cabendo ao juiz suprir a omissão; a sentença *ultra* ou *extra petita* não pode ser corrigida por embargos de declaração, mas só por apelação. Cumpre ao tribunal, ao julgar o recurso, reduzi-la aos limites do pedido.

Decerto, acaso se tratasse de hipótese de inexistência da sentença a correção poderia ser realizada de ofício e a qualquer tempo com a mera republicação do *decisum*, ou até poderia ser ignorada pelas partes, conforme o fez a Secretaria da Receita Federal do Brasil no caso concreto.

Desse modo, indiferente ao caso a discussão de se estar diante de acórdão *extra* ou *ultra petita*. Em ambas as situações, o acórdão houve, existiu e produziu coisa julgada que somente poderia ser atacada via ação rescisória, não podendo a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB ignorar a coisa julgada para lançar o tributo mediante auto de infração por entender que as compensações efetuadas com o crédito proveniente da alíquota de 28% o foram com crédito inexistente já que a seu ver a alíquota aplicável seria a de 15%. Assim, com razão os precedentes REsp. n. 1.226.074-RS e REsp. n. 1.240.636-RS, Segunda Turma Rel. Min. Humberto Martins, julgados em 06.05.2014, onde, em situação idêntica, foi definido que:

“O eventual *error in procedendo* decorrente de decisão *ultra* ou *extra petita* ocorrida durante a fase cognitiva, transitada em julgado, deve ser alegado durante o processo, e não posteriormente, em sede de execução, embargos à execução ou exceção de pré-executividade, pois tais ações não substituem a via própria e adequada da rescisória” (REsp. n. 1.226.074-RS e REsp. n. 1.240.636-RS, Segunda Turma Rel. Min. Humberto Martins, julgados em 06.05.2014).

Deste modo, o recurso da empresa CONTRIBUINTE resta provido neste ponto para reconhecer a violação à coisa julgada perpetrada pela Corte de Origem ao desconsiderar a existência de acórdão transitado em julgado tão somente porque *extra petita*.

## **2 - Da pendência de contencioso administrativo.**

Não merece conhecimento o recurso especial pela alegada violação ao art. 151, III, do CTN, em razão da prejudicialidade do Processo Administrativo n. 11080.013226/2201-33. Segundo a recorrente, esse processo suspende a exigibilidade dos créditos em cobrança por veicular matéria impugnada que foi objeto do lançamento de ofício que resultou nos créditos tributários exigidos na presente execução fiscal.

Ocorre que a Corte de Origem, no exame dos fatos e provas (notadamente do mencionado processo administrativo) julgou que o mencionado processo não guarda qualquer relação com os créditos ora em cobrança porque discute a utilização do crédito exclusivamente para o pagamento de IPI e não para o pagamento das contribuições ao PIS e COFINS aqui discutidas. Transcrevo:

Com efeito, consoante já decidido, coma questão de ordem, no julgamento das apelações 2007.71.12.002513-8 e 2007.71.12.002514-0, **o procedimento administrativo apontado pela embargante não guarda relação de prejudicialidade com os créditos ora discutidos, porquanto se tratam de autuações distintas, com relação a tributos distintos.** Nestes termos restou solvida a questão pela Relatora Des. Federal Luciane Amaral Corrêa Mûch, cuja posição acompanhei:

“Em principio, entendo que não há essa relação de prejudicialidade. Por quê? Porque são autuações distintas com relação a tributos distintos, esse crédito poderia ter sido usado para o pagamento de qualquer tributo e ele foi usado para o pagamento de IPI, de Cofins e de PIS. Aqui temos um caso de Cofins e um caso de PIS. Acho que não existe uma base para sustentar que o IPI seria o processo-piloto. Acho que são processos distintos, a questão está sendo julgada de forma distinta em cada um dos autos de infração, então me parece que não tem porque sustentar que aquele, só porque é o IPI e porque tinha sido utilizado o crédito-prêmio de IPI, seria piloto e seria prejudicial”

**De fato, o processo administrativo apontado como prejudicial discute a glosa das compensações, porém em relação aos créditos de IPI que foram também compensados.** Não há falar que tal processo administrativo tenha prevalência sobre o que trata esta apelação, porquanto a única diferença é que aqui se discute a glosa em relação ao PIS e lá em relação ao IPI. Assim, poder-se-ia dizer, também, a se encampar o entendimento do contribuinte, que, tendo a questão sido julgada no feito administrativo a que se refere este feito, aquele outro, ainda não definitivamente julgado, é que deveria estar prejudicado, pois **a questão da indevida compensação já foi discutida no processo administrativo de a que se referem estes embargos.**

Não há, portanto, como se acolher a prejudicialidade apregoada, só pelo fato de, naquele feito, o tributo apurado ser o IPI e neste o PIS.

Do excerto resta claro que a discussão da utilização do crédito para o pagamento das contribuições ao PIS e COFINS referente a estes autos já findou na órbita administrativa, pois se deu em processo diverso daquele invocado pela contribuinte.

Nessa toada, incide aqui o enunciado n. 7 da Súmula do STJ.

### **3 - Da retificação da CDA frente à declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98.**

No que diz respeito à alegada violação aos arts. 586 do CPC, art. 2º, §8º, da Lei n. 6.830/80, o recurso não merece provimento. Isto porque há múltiplos precedentes do STJ que autorizam a mera adequação do *quantum* da CDA mediante decisão judicial para dela expungir valores aferíveis por cálculos aritméticos na situação específica da alteração da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. Transcrevo:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. NULIDADE DA CDA. ART. 3º, § 1º, DA LEI 9.718/98. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido da possibilidade de aproveitamento da CDA na hipótese de readequação da base de cálculo da Cofins e do PIS em face da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98 pelo STF. Nesse contexto,

a CDA não perderia os requisitos de liquidez e certeza, devendo apenas ser expurgado o eventual excesso.

2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1.204.855/PE, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 09.10.2012).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO INTEGRATIVO RECEBIDO COMO AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - CDA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF. IRRELEVÂNCIA. HIGI-DEZ DA CDA QUE DEVE SER AFASTADA PELA PARTE EXECUTADA. POSSIBILIDADE DE DECOTAR-SE EVENTUAIS VALORES INDEVIDOS POR CÁLCULO ARITMÉTICO.

1. Ante a expressa pretensão de modificação do resultado do julgamento monocrático via embargos de declaração e em observância aos princípios da fungibilidade e economia processual, recebo os embargos de declaração como agravo regimental.

2. É pacífico no âmbito do Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que “a simples declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98 não retira a liquidez e certeza da certidão de dívida ativa, assim como é possível refazer a base de cálculo da exação por simples cálculo aritmético (REsp 1226036/SC, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 05/03/2012); e que “compete ao executado, por meio de embargos, arguir eventual excesso de execução ou a inexigibilidade do título por inteiro, por constituir matéria típica de defesa” (REsp 1270531/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/11/2011).

3. Embargos declaratórios recebidos como agravo regimental, não provido. (EDcl no Ag 1429591/PE, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 06.09.2012).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. LANÇAMENTO FUNDADO EM LEI POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL. SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO PARA EXPURGO DO POSSÍVEL EXCESSO. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO. PRECEDENTES. AGRAVO IMPROVIDO.

– A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido da possibilidade de aproveitamento da CDA na hipótese de readequação da base de cálculo da Cofins e do PIS em razão da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/1998 pelo STF. Nesse contexto, a CDA não perderia os requisitos de liquidez e certeza, devendo apenas ser expurgado o eventual excesso.

Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1208643/RN, Segunda Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, julgado em 15.05.2012).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ART. 3º, § 1º, DA LEI 9.718/98. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO SUPREMO. EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO DE OFÍCIO ANTES DA CITAÇÃO. ART. 741, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INAPLICABILIDADE. FATURAMENTO OU RECEITA BRUTA. ÔNUS DA PROVA. RECURSO PROVIDO.

1. O art. 741, parágrafo único, do CPC, ainda que se entenda aplicável também à execução fiscal, não autoriza o juiz a extinguir de ofício a execução, mas apenas faculta ao executado a possibilidade de defender-



-se, **por meio de embargos**, alegando a inexigibilidade do título em face de declaração de inconstitucionalidade emanada do Supremo.

2. A declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, por si só, não atinge a liquidez e certeza da CDA. Prova disso está no fato de que, se o faturamento e a receita bruta do contribuinte forem equivalentes – o que ocorre quando o sujeito passivo tributário possui apenas receitas operacionais –, a declaração de inconstitucionalidade não produzirá qualquer efeito prático, nada havendo a retificar na certidão de dívida ativa, devendo a execução prosseguir normalmente.

3. A simples declaração de inconstitucionalidade não afeta, de modo apriorístico, a certeza e liquidez da CDA, podendo atingir, se muito, o *quantum* a ser executado em face da redução proporcional do valor do título. Portanto, não pode o juiz, nesse caso, extinguir a execução de ofício, porque, ainda que inexigível parte da dívida, esse fato não configura condição da ação ou pressuposto de desenvolvimento válido do processo.

4. A inexigibilidade parcial do título e excesso de execução são típicas matérias de defesa, e não de ordem pública, que devem ser alegadas pelo executado ou pelo terceiro a quem aproveita.

5. Se o título executivo goza de presunção relativa de liquidez e certeza, e a simples declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98 não a contamina por si só, constitui ônus do executado, sempre por meio de embargos, demonstrar a inexigibilidade, ainda que parcial, da CDA.

6. Recurso especial provido. (REsp 1196342/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 02.12.2010).

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PIS/COFINS. CDA. FUNDAMENTO LEGAL DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO STF. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. CON-

FORMAÇÃO AO ENTENDIMENTO PROFERIDO PELO STJ NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.115.501/SP, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 10.11.2010 pela sistemática do art. 543-C do CPC e da Res. STJ 8/08 consolidou entendimento segundo o qual a declaração de inconstitucionalidade, em controle difuso, não é suficiente, por si só, para ilidir a presunção de liquidez e certeza da CDA fundamentada em preceito declarado inconstitucional, razão por que é incabível a extinção *ex officio* da execução fiscal.

2. Hipótese em que subsiste a presunção de liquidez e certeza do título executivo extrajudicial, cabendo ao contribuinte a demonstração de excesso de execução.

Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1254773/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 04.08.2011).

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PIS/COFINS. LEI N. 9.718/1998. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO FUNDAMENTO LEGAL INDICADO NA CDA. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. CONFORMAÇÃO AO ENTENDIMENTO PROFERIDO PELO STJ NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO. POSSIBILIDADE.

1. O precedente jurisprudencial submetido ao rito do art. 543-C é dotado de carga valorativa qualificada. Dessa forma, mesmo quando não estão presentes as hipóteses previstas no art. 535 do CPC, é possível, excepcionalmente, acolher os embargos de declaratórios com efeitos modificativos, a fim de se adequar o julgamento da matéria ao que restou pacificado pela Corte no âmbito dos recursos repetitivos.

2. Precedentes: EDcl nos EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp 790318/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 25.5.2010; e EDcl no

REsp 1098302/BA, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 2.2.2011.

3. Subsiste a constituição do crédito tributário que teve por base a legislação ulteriormente declarada inconstitucional, exegese que, no entanto, não ilide a inexigibilidade do débito fiscal na parte referente ao quantum a maior cobrado com espeque na lei expurgada do ordenamento jurídico.

4. Precedente: REsp 1115501/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 10.11.2010 pela sistemática do art. 543-C do CPC e da Res. STJ n. 8/08.

5. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes. (EDcl no AgRg no REsp 1167079/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.02.2011).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE TRIBUTO. CABIMENTO. PRECEDENTES.

1. Hipótese em que foi movida exceção de pré-executividade para fins de declarar a nulidade das CDA(s) que embasam o feito fiscal ao argumento de que a exigência da contribuição ao PIS/COFINS, com base no § 1º do art. 3º, da Lei 9.718/98, foi declarada inconstitucional pelo STF.

2. A via da exceção de pré-executividade é cabível para fins de discutir exigibilidade de tributo declarado inconstitucional pelo STF.

3. Precedentes: REsp 1.051.860/PE, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ 8/9/2008, AgRg no Ag 1.156.277/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ de 30/9/2009, (AgRg no REsp 838.809/MG, Rel. Ministro José Delgado, DJ 16/10/2006, REsp 1.136.144/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 1/2/2010, sob o rito do art. 543-C, do CPC.

4. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 1147392/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 21.09.2010).

Subjacente a estes precedentes está a idéia de que, diante da presunção relativa de liquidez e certeza da CDA, o excesso de execução deve ser alegado pelo executado em sede de embargos (art. 741, II e parágrafo único do CPC) ou exceção de pré-executividade e a decisão judicial, diante da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98 pelo STF (RE 346.084/PR, RE 357.950/RS, RE 358.273/RS e RE 390.840/MG), é que determinará a adequação do título executivo, pois a depender somente de cálculos aritméticos, prosseguindo-se na execução pelo remanescente. Não se trata, portanto, de emenda ou de substituição da CDA, mas de alteração do *quantum* devido judicialmente determinada com espeque no art. 145, I, do CTN.

Esse entendimento foi reforçado com o julgamento do recurso representativo da controvérsia REsp 1.115.501/SP (Primeira Seção, Rel.Min. Luiz Fux, julgado em 10.11.2010), consoante a seguinte ementa:

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA) ORIGINADA DE LANÇAMENTO FUNDADO EM LEI POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO (DECRETOS-LEIS 2.445/88 E 2.449/88). VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO QUE NÃO PODE SER REVISTO. INEXIGIBILIDADE PARCIAL DO TÍTULO EXECUTIVO. ILIQUIDEZ AFASTADA ANTE A NECESSIDADE DE SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO PARA EXPURGO DA**

**PARCELA INDEVIDA DA CDA. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL POR FORÇA DA DECISÃO, PROFERIDA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO, QUE DECLAROU O EXCESSO E QUE OSTENTA FORÇA EXECUTIVA. DESNECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA CDA.**

1. O prosseguimento da execução fiscal (pelo valor remanescente daquele constante do lançamento tributário ou do ato de formalização do contribuinte fundado em legislação posteriormente declarada inconstitucional em sede de controle difuso) revela-se forçoso em face da suficiência da liquidação do título executivo, consubstanciado na sentença proferida nos embargos à execução, que reconheceu o excesso cobrado pelo Fisco, sobressaindo a higidez do ato de constituição do crédito tributário, o que, a fortiori, dispensa a emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).

2. Deveras, é certo que a Fazenda Pública pode substituir ou emendar a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos (artigo 2º, § 8º, da Lei 6.830/80), quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada, entre outras, a modificação do sujeito passivo da execução (Súmula 392/STJ) ou da norma legal que, por equívoco, tenha servido de fundamento ao lançamento tributário (Precedente do STJ submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp1.045.472/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25.11.2009, DJe 18.12.2009).

3. *In casu*, contudo, não se cuida de correção de equívoco, uma vez que o ato de formalização do crédito tributário sujeito a lançamento por homologação (DCTF), encampado por desnecessário ato administrativo de lançamento (Súmula 436/STJ), precedeu à declaração incidental de inconstitucionalidade formal das normas que alteraram o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, quais sejam, os Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88.

4. O princípio da imutabilidade do lançamento tributário, insculpido no artigo 145, do CTN, prenuncia que o poder-dever de autotutela da Administração Tributária, consubstanciado na possibilidade de revisão do ato administrativo constitutivo do crédito tributário, somente pode ser exercido nas hipóteses elencadas no artigo 149, do *Codex Tributário*, e desde que não ultimada a extinção do crédito pelo decurso do prazo decadencial quinquenal, em homenagem ao princípio da proteção à confiança do contribuinte (encartado no artigo 146) e no respeito ao ato jurídico perfeito.

5. O caso *sub judice* amolda-se no disposto no *caput* do artigo 144, do CTN (“*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.*”), uma vez que a autoridade administrativa procedeu ao lançamento do crédito tributário formalizado pelo contribuinte (providência desnecessária por força da Súmula 436/STJ), utilizando-se da base de cálculo estipulada pelos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso, tendo sido expedida a Resolução 49, pelo Senado Federal, em 19.10.1995.

6. Conseqüentemente, tendo em vista a desnecessidade de revisão do lançamento, subsiste a constituição do crédito tributário que teve por base a legislação ulteriormente declarada inconstitucional, exegese que, entretanto, não ilide a inexigibilidade do débito fiscal, encartado no título executivo extrajudicial, na parte referente ao quantum a maior cobrado com espeque na lei expurgada do ordenamento jurídico, o que, inclusive, encontra-se, atualmente, preceituado nos artigos 18 e 19, da Lei 10.522/2002, verbis:

“Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

(...)

VIII - à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-Lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores;

(...)

§ 2º - Os autos das execuções fiscais dos débitos de que trata este artigo serão arquivados mediante despacho do juiz, ciente o Procurador da Fazenda Nacional, salvo a existência de valor remanescente relativo a débitos legalmente exigíveis.

(...)”

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

I - matérias de que trata o art. 18;

(...).

§ 5º - Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)”

7. Assim, ultrapassada a questão da nulidade do ato constitutivo do crédito tributário, remanesce a exigibilidade parcial do valor inscrito na dívida ativa, sem necessidade de emenda ou substituição da CDA (cuja liquidez permanece incólume), máxime tendo em vista que a sentença proferida no âmbito dos embargos à execução, que reconhece o excesso, é título

executivo passível, por si só, de ser liquidado para fins de prosseguimento da execução fiscal (artigos 475-B, 475-H, 475-N e 475-I, do CPC).

**8.** Consectariamente, dispensa-se novo lançamento tributário e, *a fortiori*, emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).

**9.** Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (REsp 1.115.501/SP (Primeira Seção, Rel.Min. Luiz Fux, julgado em 10.11.2010).

Sendo assim, são inaplicáveis o art. 2º, §8º, da Lei n. 6.830/80 (“§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos”) e a Súmula n. 392/STJ (“A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”).

#### **4 - Da majoração da verba honorária.**

Pleiteia a parte em seu recurso especial a majoração da verba honorária por considerá-la irrisória frente ao trabalho despendido pelos causídicos. Transcrevo o trecho do acórdão que tratou do tema na origem (e-STJ Fl.1286):

No tocante à verba honorária, tendo em vista à **sucumbência recíproca, condeno à União ao pagamento de honorários advocatícios de R\$ 10.000,00 (dez mil reais)**, nos termos do precedente acima citado, deixando de condenar a parte embargante nos referidos ônus por força do encargo de 20% previsto no Decreto-Lei 1025/69.



Ocorre que com a acolhida do pedido referente à violação da coisa julgada, houve alteração do equilíbrio sucumbencial em favor da empresa CONTRIBUINTE, restando restabelecido o mesmo equilíbrio da sentença de e-STJ fls. 1177/1179. Desse modo, considerando que a verba honorária havia sido fixada em 1% (um por cento) sobre o valor da causa em primeira instância (e-STJ fl. 1179), que o encargo legal de 20% será reduzido em decorrência do provimento parcial do presente recurso especial e que da sentença até hoje já se passaram mais de seis anos, entendo por agora fixar a verba honorária em 1,5% (um e meio por cento) sobre o valor afastado com a procedência do pedido.

Prejudicado então o exame do recurso especial pela violação ao art. 20, §4º, do CPC.

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE e, nessa parte, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso especial.

É como voto.

## **CERTIDÃO DE JULGAMENTO**

### **SEGUNDA TURMA**

Número Registro:           **PROCESSO**           **REsp 1.241.407/RS**  
20110048326-0           **ELETRÔNICO**

Números Origem: 200371120075902    200771120040760

PAUTA: 15052014

JULGADO: 15052014

JURISPRUDÊNCIA

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

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

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : SPRINGER CARRIER LTDA  
ADVOGADOS : ATHOS GUSMÃO CARNEIRO E  
OUTRO(S)  
GUILHERME CEZAROTI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI/Imposto sobre  
Produtos Industrializados

## **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, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe parcial provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Og Fernandes.

(Ementa disponibilizada no DJe de 21.05.2014).

## **Decisões monocráticas**

**LEI QUE PRODUZ EFEITOS NO MESMO DIA DE SUA PUBLICAÇÃO. FALTA DE RAZOABILIDADE. VIOLAÇÃO AO *DUE PROCESS OF LAW*.**

MANDADO DE SEGURANCA

AUTOS Nº 0002867-57.2013.403.6121

## JURISPRUDÊNCIA

IMPETRANTE: PROLIM COMERCIO DE HIGIENE E LIMPEZA LTDA

ADVOGADO: GUILHERME CEZAROTI – SP163256

IMPETRADO: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM TAUBATE – SP

### SENTENÇA

Cuida-se de Mandado de Segurança, com pedido de liminar, impetrado por PROLIM COMERCIO DE HIGIENE E LIMPEZA LTDA., em face do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM TAUBATÉ - SP, objetivando, em síntese, a obtenção de provimento jurisdicional que a autorize a efetuar a opção pela antecipação do recolhimento da contribuição previdenciária patronal na modalidade substitutiva sobre a receita bruta, nos termos do artigo 8º, 8º, da Lei 12.546/2011, em relação às competências junho a outubro de 2013, afastando a previsão do 9º, do artigo 8º, da referida lei. Requer, também, a compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta na competência junho de 2013.

Afirma que realiza o comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, tendo efetuado o recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, nos termos do artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/91, até o mês de dezembro de 2012, quando o Governo Federal editou a Medida Provisória 601/2012, e incluiu novos setores da atividade econômica na política de desoneração da folha de salários das empresas, alterando a Lei 12.546/2011, em vigor desde agosto de 2011.

Aduz que o art. 1º da MP 601/2012 acrescentou o inciso XII ao 3º do art. 8º da Lei 12.546/2011, permitindo que a Impetrante passasse a recolher a contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta e não mais sobre a folha de salários, o que tem feito desde a competência abril de 2013.

Esclarece que a MP 601/2012 não foi votada pelo Congresso Nacional no prazo constitucional, razão pela qual foi declarada a sua caducidade. Acrescenta que em 19 de julho de 2013 foi publicada no Diário Oficial da União a Lei 12.844/2013, que autorizou as empresas enquadradas na categoria da Impetrante a antecipar para 4 de junho de 2013 a opção pelo recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva, incidente sobre a receita bruta e não sobre a folha de salários, tendo o artigo 9º da Lei 12.546/2011 (alterado pela Lei 12.844/2013) disciplinado que a opção deveria ser exercida até o dia do vencimento da contribuição relativa ao mês de junho, ou seja, 19 de julho de 2013, mesmo dia em que foi publicada a lei que disciplinou tal recolhimento.

Nesse passo, sob o fundamento de que não houve tempo hábil para que a Impetrante efetuassem a opção pela antecipação do regime substitutivo, uma vez que a Lei foi publicada no mesmo dia em que se dava o prazo final para fazer a opção pelo recolhimento sobre o faturamento, o que fere os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e não surpresa, impedindo que o contribuinte opte pela antecipação, requer o afastamento da aplicação do 9º do artigo 8º da Lei 12.546/2011, acrescentado pela Lei 12.844/2013, a fim de assegurar à Impetrante o direito de exercer a sua opção pelo recolhimento com base no faturamento e para que possa regularizar o recolhimento de contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta nas competências junho, julho, agosto, setembro e outubro de 2013.

## JURISPRUDÊNCIA

Por fim, requer que a compensação dos valores recolhidos indevidamente e a declaração de ilegalidade/inconstitucionalidade do 9º do artigo 8º da Lei 12.546/2011, com a redação dada pela Lei 12.844/2013.

O pedido liminar foi parcialmente deferido (fls. 61/63).

A autoridade impetrada apresentou informações (fls. 75/95), informando que a impetrante passou a efetuar o recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta a partir da competência abril/2013, tendo realizado os recolhimentos deste período de apuração e dos períodos de apuração de maio/2013 e julho/2013 nas respectivas datas de vencimento, tendo deixado de efetuar o recolhimento da competência junho/2013, conforme consta do extrato de recolhimentos anexo (doc. 02). Por outro lado, recolheu os valores da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento até a competência março/2013 e na competência 06/2013, conforme demonstra o extrato da conta corrente anexado a estas informações (fls. 84).

O Ministério Público Federal oficiou pelo regular prosseguimento do feito (fls. 110/113).

Na oportunidade vieram os autos conclusos.

É a síntese do necessário.

FUNDAMENTO e DECIDO.

## II. FUNDAMENTAÇÃO

Segundo preceitua o artigo 5º, inciso LXIX, da Constituição Federal, trata-se o mandado de segurança de ação colocada à disposição do indivíduo para a salvaguarda de direito líquido e certo coibido por ilegalidade ou abuso de poder, levados a efeito por autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

Sua concessão requer não apenas que haja o direito alegado, em verdade o que se exige é a precisão e a comprovação, no momento da impetração da ação, dos fatos e situações que ensejam o exercício do direito que se alega ter, ou seja, prova pré-constituída.

Tem a ação como objeto a correção de ato ou omissão ilegal de autoridade de direito do impetrante que deve se apresentar com todos os requisitos para seu reconhecimento e exercício quando a impetração.

Pois bem.

O pedido inicial é procedente.

I - Quanto aos pedidos constantes nos itens (i) a (iii) (fls. 26) - efetuar o pagamento da contribuição previdenciária patronal na modalidade substitutiva sobre a receita bruta desde a competência junho/2013

No caso em questão, resta claro que a vigência da Lei nº 12.844/2013 ocorreu na data de sua publicação, ou seja, 19 de julho de 2013, com publicação em edição extra no Diário Oficial da União. Também é certo que o direito de opção do impetrante quanto ao recolhimento da contribuição previdenciária patronal sobre a receita bruta se encerrou em igual data, nos termos do art. 8º, 9º, da Lei nº 12.546/2011 (alterado pela Lei 12.844/2013), *in verbis*:

*Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I.*

(...)

*9º A antecipação de que trata o 8º será exercida de forma irretroatável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição substitutiva prevista no caput, relativa a junho de 2013. (Incluído pela Lei Lei nº 12.844, de 2013).*

Maria Helena Diniz ensina sobre o tema vigência da lei que:

*A obrigatoriedade da norma de direito não se inicia no dia da sua publicação, salvo se ela assim determinar, pois poderá estipular sua imediata entrada em vigor (Dec. n. 4.176/2002, art. 19, 1º). A escolha de uma ou de outra determinação é arbitrária, pois o legislador poderá fazer com que a data da publicação e a entrada em vigor coincidam se julgar inconveniente ao interesse público a existência de um tempo de espera; poderá, ainda, estipular*



*data precisa e mais remota quando verificar a necessidade de maior estudo e divulgação devido à importância da norma (...), possibilitando aos órgãos incumbidos de aplicar a lei a oportunidade de se preparem, familiarizando-se com o seu teor, desvendando seu sentido e alcance. (Lei de introdução ao Código Civil, 11ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2005).*

Assim, conquanto correta a afirmação de ser opção do legislador a escolha do prazo de vigência da Lei, entendo que tal escolha deve ser realizada de modo a não aniquilar o objetivo da norma.

A fixação de prazo exíguo, ou quase inexistente, como ocorreu no caso dos autos, embora esteja em consonância com as normas que disciplinam a vigência da lei, fere o princípio constitucional da razoabilidade, pois impede que o contribuinte possa se cientificar da alteração legislativa, avaliar sua extensão e escolher qual a melhor forma de recolhimento da exação dentre as disponíveis.

Sobre o tema o Supremo Tribunal Federal decidiu que *“as normas legais devem observar, no processo de sua formulação, critérios de razoabilidade que guardem estrita consonância com os padrões fundados no princípio da proporcionalidade, pois todos os atos emanados do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do substantive due process of law (...) A exigência de razoabilidade - que visa a inibir e a neutralizar eventuais abusos do Poder Público, notadamente no desempenho de suas funções normativas - atua, enquanto categoria fundamental de limitação dos excessos emanados do Estado, como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais (...) A teoria do desvio de poder, quando aplicada ao plano das atividades legislativas, permite que se contenham eventuais excessos decorrentes do exercício*

*imoderado e arbitrário da competência institucional outorgada ao Poder Público, pois o Estado não pode, no desempenho de suas atribuições, dar causa à instauração de situações normativas que comprometam e afetem os fins que regem a prática da função de legislar” (ADI-MC 2667).*

Assim, uma vez que demonstrada a ilegalidade da norma que fixou prazo exíguo para escolha por parte da Impetrante, de rigor o deferimento do pedido.

II - Quanto ao pedido constante no item (ii) - autorizar a compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a folha de salários com o débito de contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta

Inicialmente, quanto ao pleito de declaração do direito à compensação tributária, cumpre consignar que a via do mandado de segurança se mostra adequada ao fim pretendido, sobretudo na hipótese em que o impetrante comprova sua condição de credor tributário, nos termos dos documentos trazidos aos autos (Mídia - fls. 83), eis que a Primeira Seção do C. STJ, no julgamento do REsp 1.111.164/BA, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, submetido ao rito dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento segundo o qual nos casos em que se pleiteia o direito à compensação tributária, deve o impetrante, para o fim de comprovar seu interesse de agir, comprovar a sua condição de credor.

Quando do julgamento proferido em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 566.621, o Plenário entendeu que o prazo de cinco anos fixado pela Lei Complementar nº 118/2005 deve ser aplicado somente às ações intentadas a partir da en-

trada em vigor dessa lei complementar, ou seja, a partir de 09.06.2005. Ponderou-se que a *vacatio legis* alargada de 120 (cento e vinte) dias, estabelecida na referida lei, proporcionou que os contribuintes tivessem conhecimento do novo prazo prescricional e ajuizassem ações com vistas a tutelar seus direitos, elegendo assim como elemento definidor o ajuizamento da ação e estabelecendo como marco divisório a data em que entrou em vigor a referida lei complementar.

Registre-se, oportuno, a ementa do referido julgado:

“RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005- DESCABIMENTO- VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA- NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS- APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 09 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, 4º, 156, VII, e 168, I do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa

de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam em ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia ao acesso à justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a *vacatio legis*, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/05, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, 3º, do CPC aos recursos sobrestados.

Recurso extraordinário desprovido.”

(STF - Tribunal Pleno; RE 566621/RS- Relatora Ministra Ellen Gracie-DJE 11.10.2011; Ata nº 153/2011. DJE nº 195, divulgado em 10/10/2011).

Fixado esse posicionamento, na situação dos autos verifica-se que a impetrante pretende a compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta na competência junho de 2013.

Destarte, não há que se falar em prescrição, tendo em vista a data de impetração (19/08/2013), assim como que a compensação dos valores pagos a maior somente se afigurará possível a partir do trânsito em julgado desta decisão, nos termos do artigo 170-A do Código Tributário Nacional.

Considerando a bilateralidade da relação tributária, se o Estado deve receber seus créditos impositivos com atualização monetária, deve solver seus débitos da mesma forma, com a utilização dos mesmos índices, por questão de reciprocidade.

Assim, os valores a serem compensados serão atualizados desde a data do recolhimento até a data em que se efetivar a compensação (Súmula 46 do extinto Tribunal Federal de Recursos e Súmula 162 do Superior Tribunal de Justiça), com a utilização dos mesmos índices usados pela União durante o período para correção de seus créditos. Após 01.01.96 a correção se fará pela taxa SELIC acumulada, na forma preconizada no 4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/95. Cumpre ressaltar que a inexistência de mora *debetoris* em sede de compensação é matéria sedimentada em nossos tribunais como se depreende do julgamento da Ap. Cível 98.03.036616-5, rel. Juíza convocada Marisa Santos, em 5.8.98 DJU de 11.11.98, pag. 232.

Quanto à questão da compensação tributária entre espécies, o Colendo STJ, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.137.738/SP, decidiu que se aplica a legislação vigente à época do ajuizamento da demanda. No caso dos autos, aplica-se a compensação na redação atual do artigo 89, da Lei n. 8.212/91.

## JURISPRUDÊNCIA

Neste sentido, no caso do pedido deduzido de compensação dos valores recolhidos a maior, o deferimento é de rigor.

Conforme se verifica das informações e documentos apresentados pela Autoridade Impetrada (fls. 75/95), nas competências dos meses de abril, maio e julho do ano de 2013, a Impetrante fez o recolhimento da contribuição previdenciária patronal sobre a receita bruta (fls. 94), enquanto em relação à competência junho/2013, a Impetrante recolheu a contribuição patronal sobre a folha de salários (fls. 95), no importe de R\$ 156.150,04 (cento e cinquenta e seis mil, cento e cinquenta reais e quatro centavos).

Nesse passo, considerando que relativamente à competência junho/2013 houve o recolhimento a maior do tributo, de rigor que o valor seja compensado oportunamente, após o trânsito em julgado da presente sentença.

### III. DISPOSITIVO

Ante o exposto, ratifico integralmente a liminar deferida e **CONCEDO A SEGURANÇA** pleiteada, com resolução do mérito, com fulcro no artigo 269, inciso I, do Código de Processo Civil, para reconhecer o direito líquido e certo da impetrante de efetuar o recolhimento da contribuição previdenciária patronal na modalidade substitutiva sobre a receita bruta nas competências de julho a outubro de 2013, com antecipação dos recolhimentos na competência junho/2013, nos termos do artigo 8º, 8º, da Lei 12.546/2011, acrescentado pela Lei 12.844/2013, bem como declarar o direito à compensação dos valores recolhidos a maior pela Impetrante, em relação à competência junho/2013, posto que realizado o recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, com con-

tribuições previdenciárias vencidas e vincendas, em valor atualizado com emprego dos mesmos índices usados pela Fazenda Nacional para corrigir seus créditos e com atualização monetária na forma do 4º do artigo 39 da Lei n.º 9.250/95 a partir de 01.01.1996 (SELIC) observando-se, todavia, o que preceitua o artigo 170-A do Código Tributário Nacional.

Honorários advocatícios indevidos (art. 25 da Lei nº 12.016/2009 e Súmulas 105 do STJ e 512 do STF).

*Custas ex lege.*

Decisão sujeita ao duplo grau de jurisdição, devendo oportunamente ser remetida ao Egrégio Tribunal Federal da 3ª Região (Artigo 14, 1º, da Lei n.º 12.016/09).

Oficie-se e intime-se a autoridade impetrada e a pessoa jurídica de representação processual da pessoa jurídica interessada para ciência e cumprimento.

P.R.I.O.

Taubaté, 18 de fevereiro de 2014.

Fernando Cezar Carrusca Vieira

(Decisão monocrática disponibilizada no DE Justiça Federal 3ª Região, caderno interior SP e MS, divulgação 07.03.2014, p. 802/805).

**Ementas**

**IMPORTAÇÃO DE BEM DO EXTERIOR POR PRESTADOR DE SERVIÇOS. VIGÊNCIA DA EC Nº 33/2002. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA CRIAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. NECESSIDADE DE EDIÇÃO DA LEI ESTADUAL POSTERIOR A EC E À LC.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 474.267

ORIGEM :AC - 70006482889 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL

PROCED. :RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S) :ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

RECDO.(A/S) :CONSULTÓRIO RADIOLÓGICO DR CARLOS OSÓRIO LOPES LTDA

ADV.(A/S) :ROSELI CACHOEIRA SESTREM

Decisão: Depois do voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Relator), conhecendo e dando provimento ao recurso extraordinário, o julgamento foi suspenso em virtude do pedido de vista do Senhor Ministro Dias Toffoli. Ausentes, porque em representação do Tribunal no exterior, os Senhores Ministros Gilmar Mendes (Presidente) e Cezar Peluso (Vice-



-Presidente). Presidência do Senhor Ministro Celso de Mello (art. 37, I, RI).

Plenário, 25.11.2009. Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Dias Toffoli, conhecendo e negando provimento ao recurso, indicou adiamento o Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Relator). Ausentes os Senhores Ministros Celso de Mello, Gilmar Mendes e Cármen Lúcia. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 16.12.2010.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto ora reajustado do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), conheceu e negou provimento ao recurso extraordinário. Plenário, 06.11.2013.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. PESSOA QUE NÃO SE DEDICA AO COMÉRCIO OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL. “NÃO CONTRIBUINTE”. VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2002. POSSIBILIDADE. REQUISITO DE VALIDADE. FLUXO DE POSITIVAÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

1. Há competência constitucional para estender a incidência do ICMS à operação de importação de bem destinado a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, após a vigência da EC 33/2001.

2. A incidência do ICMS sobre operação de importação de bem não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade (art. 155, § 2º, I da Constituição), pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado.

3. Divergência entre as expressões “bem” e “mercadoria” (arts. 155, II e 155, §2, IX, a da Constituição). É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação. A operação de importação não descaracteriza, tão-somente por si, a classificação do bem pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os princípios da isonomia e da livre concorrência.

#### CONDIÇÕES CONSTITUCIONAIS PARA TRIBUTAÇÃO

4. Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2º, *i* da Constituição). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar.

5. Modificações da legislação federal ou local anteriores à EC 33/2001 não foram convalidadas, na medida em que inexistente o fenômeno da “constitucionalização superveniente” no sistema jurídico brasileiro. A ampliação da hipótese de incidência, da base de cálculo e da sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária realizada por lei anterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 não serve de fundamento de validade à tributação das operações de importação realizadas por empresas que não sejam comerciais ou prestadoras de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual.

6. A tributação somente será admissível se também respeitadas as regras da anterioridade, cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regra-matriz e que seja posterior à LC 114/2002.

Recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul conhecido e ao qual se nega provimento. Recurso extraordinário interposto por FF. Claudino ao qual se dá provimento.

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 55/2014, divulg 19.03.2014, public 20.03.2014, p. 26/27).

**ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DA MESMA EMPRESA, SEM A TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE. NÃO INCIDÊNCIA.**

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO  
756.634

ORIGEM: AC - 70050861525 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

RELATORA: MIN. ROSA WEBER

AGTE.(S): ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

AGDO.(A/S): AGROCURI INDÚSTRIA E COMERCIO DE CEREAIS LTDA

ADV.(A/S): MATEUS FETTER DE ALMEIDA

Decisão:

A Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto da relatora. Unânime. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, Presidente. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Dias Toffoli. Primeira Turma, 11.3.2014.

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DA MESMA EMPRESA, SEM A TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DA CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 06.12.2012.

O entendimento adotado no acórdão recorrido não diverge da jurisprudência firmada no âmbito desta Excelsa Corte, no sentido de que o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, da mesma empresa, sem transferência de propriedade, não é hipótese de incidência do ICMS.

Para caracterização de ofensa à reserva de plenário faz-se necessário que a decisão do órgão fracionário lastreie-se, ainda que de forma tácita, em juízo de incompatibilidade entre a norma legal e a Magna Carta, situação inócurrenente na espécie.

Agravo regimental conhecido e não provido.

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 59/2014, divulg 25.03.2014, public 26.03.2014, p. 70).

**INDÚSTRIA DO CIGARRO. REGISTRO ESPECIAL DE FUNCIONAMENTO. CASSAÇÃO. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. NÃO-PAGAMENTO DE TRIBUTO.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 550.769

ORIGEM : AC - 200551100070573 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. : RIO DE JANEIRO

RELATOR : MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S) : AMERICAN VIRGINIA INDÚSTRIA COMERCIO IMPORTACAO E EXPORTACAO DE TABACOS LTDA

ADV.(A/S) : ANTONIO VITAL RAMOS DE VASCONCELOS E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIAO

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

RECDO.(A/S) : INSTITUTO BRASILEIRO DE ETICA CONCORRENCIAL

ADV.(A/S) : ANA TEREZA PALHARES BASILIO

ADV.(A/S) : GABRIELA OLIVEIRA TELLES DE VASCONCELLOS

ADV.(A/S) : ARISTIDES JUNQUEIRA ALVARENGA

INTDO.(A/S) : SINDICATO DA INDÚSTRIA DO FUMO DO ESTADO DE SAO PAULO - SINDIFUMO

ADV.(A/S) : JAYME ARCOVERDE DE ALBUQUERQUE CAVALCANTI

FILHO

**Decisão:** Apos o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa (relator), que conhecia e negava provimento ao recurso extraordinário, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Eros Grau. Falaram: pela recorrente, o Dr. Marcio Luiz Silva; pelo assistente, o Dr. Jayme Arcoverde de Albuquerque

que Cavalcanti Filho; pelo recorrido, Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial, o Dr. Aristides Junqueira Alvarenga e, pela recorrida, União, o Dr. Claudio Xavier Seefelder Filho, Procurador da Fazenda Nacional. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 07.05.2008.

**Decisão:** Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), conheceu e negou provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Celso de Mello. Ausente, neste julgamento, a Ministra Carmen Lucia. Plenário, 22.05.2013.

**EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. NÃO-PAGAMENTO DE TRIBUTO. INDÚSTRIA DO CIGARRO. REGISTRO ESPECIAL DE FUNCIONAMENTO. CASSAÇÃO. DECRETO-LEI 1.593/1977, ART. 2º, II.

1. Recurso extraordinário interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que reputou constitucional a exigência de rigorosa regularidade fiscal para manutenção do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (DL 1.593/1977, art. 2º, II).

2. Alegada contrariedade a proibição de sanções políticas em matéria tributária, entendidas como qualquer restrição ao direito fundamental de exercício de atividade econômica ou profissional lícita. Violação do art. 170 da Constituição, bem como dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

3. A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal rechaça a aplicação de sanção política em matéria tributária. Contudo, para se caracterizar como sanção política, a norma extraída da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 deve atentar contra os seguintes parâmetros:

(1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não pagamento implica a cassação do registro especial.

4. Circunstancias que não foram demonstradas no caso em exame.

5. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

(Ementa publicada no STF - DJe nº 66/2014, divulgação 02.04.2014, publicação 03.04.2014, p. 44/45).

## **EXECUÇÃO FISCAL. GRUPO ECONÔMICO. EMPRESAS COM MESMA ATIVIDADE. CO-RESPONSABILIDADE PELO DÉBITO.**

AC - 569092/RN - 0001339-81.2013.4.05.8400

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL FRANCISCO CAVALCANTI

ORIGEM : 6ª Vara Federal do Rio Grande do Norte (Competente p/ Execuções Fiscais)

APTE : FF DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA e outros

ADV/PROC : MARCELO ALFF VENEZIANI e outros

APDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. RECONHECIMENTO DE GRUPO ECONÔMICO FRAUDULENTO. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA. REDIRECIONAMENTO.

1. É cediço que o parcelamento é causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI, CTN), e é precedido de confissão de dívida, que, por sua vez, é causa de interrupção da prescrição da ação de cobrança (art. 174, p.u., IV, CTN); sendo certo também que a data da exclusão do parcelamento é o marco do reinício da contagem da prescrição e retorno à exigibilidade plena dos débitos, e não a data da inadimplência da executada quanto às obrigações do parcelamento (PAES), como defendida pelos apelantes.

2. No caso concreto, o parcelamento foi rescindido em 30/10/2009 por meio do ADE/DRF/NAT/RN 04/2009. Portanto, não há se falar em prescrição intercorrente no período compreendido entre 29/08/2003 e 30/09/2009, porquanto o parcelamento encontrava-se ativo, com a interrupção do prazo prescricional.

3. Considerando que a compreensão desta Relatoria sobre a questão litigiosa em apreço guarda, em parte, perfeita sintonia com a apresentada pelo Juízo de Primeiro Grau que, por sua vez, encontra-se em consonância com o entendimento desta egrégia Turma, adotam-se, como razões de decidir (motivação per relationem - STF. ARE 657355 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., julgado em 06/12/2011), os fundamentos exarados na decisão proferida no feito executivo que ora adoto como razões de decidir, passando a incorporar o presente voto.

4. “Pela análise dos documentos constantes nos autos (fls. 48 e o dossiê fornecido pela JUCERN às fls. 198), notam-se consideráveis indícios de que a executada G.C. DA FONSECA e a empresa F.F. - DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. ME exploram o mesmo ramo de atividade (comércio atacadista de hortifrutigranjeiros), composto pelo



mesmo grupo familiar (Gilvan Cavalcante da Fonseca e Maria Aparecida Fernandes da Fonseca são cônjuges e Leonides Fernandes da Fonseca, a filha do casal), com unidade de atuação empresarial e situadas no mesmo endereço.”

5. “Perceba-se que apesar de na administração da F.F. - DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. ME constar, formalmente, apenas o nome da Senhora Leonides Fernandes da Fonseca (fls. 198), a situação que se apresenta de fato é que o Senhor Gilvan Fonseca é o verdadeiro dono da referida empresa (como constatou, in loco; a oficiala de justiça à fls. 230).”

6. “Os documentos de fls. 205/207 mostram que houve a transferência de um bem de suas propriedades para a filha no ano de 2000, quando já em curso a Execução Fiscal (ajuizada em 27/07/1999 e citação da empresa em 23/08/1999 - fl. 36). Além disso, o dossiê acostado à petição também mostra que a filha do casal adquiriu um imóvel no valor de R\$ 6.000.000,00 (seis milhões de reais) no ano de 2006, apesar de apresentar declarações de isenção de imposto de renda até o ano de 2007 (fls. 220/221).”

7. Conclui-se, portanto, que a hipótese, mais do que sucessão tributária, é de propriedade pelo Senhor Gilvan Cavalcante da Fonseca da empresa F. F. - DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. ME formalmente constituída que não só pertence ao mesmo grupo econômico, mas também que foi criada, única e exclusivamente, para dar continuidade as atividades desenvolvidas pela empresa anterior, sem que estivesse contaminada por seus débitos. Assim, constatada a existência de sucessão tributária, afigura-se legítimo o redirecionamento da execução fiscal.

8. Apelação improvida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os presentes autos, DECIDE a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto anexos, que passam a integrar o presente julgamento.

Recife, 03 de abril de 2014 (Data do julgamento)

DESEMBARGADOR FEDERAL FLÁVIO LIMA

Relator Convocado

(Ementa disponibilizada no Diário de Justiça Eletrônico TRF5, edição 69/2014, disponibilização 11.04.2014, p. 103).

**ISS. SERVICOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA RESIDUAL EM RELAÇÃO A CONFECÇÃO DE FICHAS TELEFÔNICAS. NÃO INCIDÊNCIA.**

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.752

ORIGEM :AMS - 200102010470372 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :RIO DE JANEIRO

RELATOR :MIN. ROBERTO BARROSO

AGTE.(S) :MUNICIPIO DO RIO DE JANEIRO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICIPIO DO RIO DE JANEIRO

AGDO.(A/S) :CASA DA MOEDA DO BRASIL - CMB

ADV.(A/S) :DEBORAH BARRETO MENDES

**Decisão:** A Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do relator. Unânime. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Luiz Fux. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Primeira Turma, 18.3.2014.

**EMENTA:** AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, INC. VI, A, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. EXTENSÃO EM FAVOR DA CASA DA MOEDA. RESTRIÇÃO AS ATIVIDADES NAS QUAIS A EMPRESA ATUA COMO DELEGATÁRIA DA UNIÃO. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA RESIDUAL EM RELAÇÃO À CONFECÇÃO DE FICHAS TELEFÔNICAS. NÃO INCIDÊNCIA DO ISS.

1. Ao atuar em regime de concorrência com o particular, o ente integrante da administração indireta não pode gozar de benefícios inextensíveis aos demais agentes do setor privado. Por tal razão, a norma imunizante só alcança os serviços prestados em regime de exclusividade, com base em expressa delegação da União.

2. Os serviços de composição gráfica realizados em fichas telefônicas são prestados em caráter privado. Apesar da atividade não estar abrangida pela imunidade, não há como reconhecer a incidência do ISS na hipótese em virtude de os serviços serem meramente residuais em relação à operação de circulação de tais mercadorias. Aplicam-se ao caso as conclusões do Supremo Tribunal Federal sobre a composição de serviços gráficos em embalagens (ADI 4.389-MC).

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(Ementa publicada no STF - DJe nº 73/2014, divulgação 11.04.2014, publicação 14.04.2014, p. 50/51).

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO EM DCTF. AUSÊNCIA DE CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PREVISTAS NA IN SRF 201/2012. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DEVER DO FISCO DE FISCALIZAR A COMPENSAÇÃO INFORMADA EM DCTF.**

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0010724-04.2005.4.03.6100/SP

2005.61.00.010724-3/SP

RELATORA : Desembargadora Federal DIVA MALERBI  
APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : SP000003 JULIO CÉSAR CASARI E  
CLAUDIA AKEMI OWADA  
APELADO(A) : MAN FERROSTAAL DO BRASIL COM/  
E IND/ LTDA  
ADVOGADO : SP161413A JOANA PAULA GONÇALVES  
MENEZES BATISTA e outro  
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 14 VARA SAO  
PAULO Sec Jud SP

EMENTA

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO INFORMADA EM DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS. ART. 74 DA LEI Nº 9.430/96. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO PRÓPRIA. IRREGULARIDADE MERAMENTE FORMAL.

1. A jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que o fato de a compensação ser informada em DCTF não legitima sua desconsideração pelo Fisco. No caso de rejeição de compensação informada em DCTF pelo contribuinte, é indispensável a instauração do

regular processo administrativo fiscal para que o suposto crédito tributário seja constituído, tornando-se então exigível.

2. Trata-se, no caso dos autos, de uma irregularidade meramente formal, não havendo qualquer prejuízo concreto à atuação do Fisco.

3. Portanto, em que pese não ter sido adotada pela parte autora a forma de compensação prevista na IN SRF 210/2002, que vigia ao tempo do procedimento por ela adotado, não há como a União Federal simplesmente desconsiderar o crédito do contribuinte.

4. A validação dos créditos tributários compensados dependeria de dilação probatória, não requerida pela parte autora, a quem caberia esse ônus (art. 333, I, do Código de Processo Civil), razão pela qual deve ser assegurado o poder-dever de o Fisco proceder ao indeferimento da compensação em caso de créditos não aproveitáveis segundo a legislação de regência

5. Em face da sucumbência recíproca, ficam mantidos os honorários advocatícios fixados em 10% (dez por cento) sobre o valor da causa, distribuídos entre as partes em iguais proporções.

6. Apelação, remessa oficial e recurso adesivo improvidos.

## ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por maioria, negar provimento aos recursos voluntários e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 24 de abril de 2014.

CIRO BRANDANI

Juiz Federal Convocado

JURISPRUDÊNCIA

(Ementa de acórdão disponibilizada no DE da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 08.05.2014, p. 286/287).

**COMPENSAÇÃO DECLARADA EM FORMULÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE USO DO PERDCOMP. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CONSIDERAR A COMPENSAÇÃO COMO NÃO-DECLARADA. CRÉDITO DE TERCEIRO RECONHECIDO POR DECISÃO JUDICIAL. OBRIGATORIEDADE DO EXAME.**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0019516-68.2010.4.03.6100/SP

2010.61.00.019516-4/SP

RELATOR : Juiz Federal Convocado ROBERTO JEUKEN  
APELANTE : BRAMPAC S/A e filial  
: BRAMPAC S/A filial  
ADVOGADO : SP216360 FABIANA BETTAMIO  
: VIVONE TRAUZOLA e outro  
APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : SP000003 JULIO CÉSAR CASARI E  
: CLAUDIA AKEMI OWADA  
No. ORIG. : 00195166820104036100 25 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE TIDA COMO NÃO DECLARADA. HIPÓTESE NÃO PREVISTA NA LEI 9.430/96 E ALTERAÇÕES. SEGUIMENTO DOS RESPECTIVOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DAS RESPECTIVAS INSCRIÇÕES EM DÍVIDA ATIVA.

**1.** Cuida-se de mandado de segurança impetrado com vistas à obtenção de provimento que assegure o regular processamento dos recursos administrativos interpostos nos doze procedimentos administrativos que relaciona, na forma dos §§ 9º a 11, do art. 11, da Lei nº 9.430/96, ou seja, através do rito processual previsto no Decreto nº 70.235/72 e com suspensão da exigibilidade do crédito tributário, à luz do art. 151, III, do Código Tributário Nacional. E, ainda, o cancelamento das quatorze inscrições em Dívida Ativa da União que indica, ou a suspensão de sua exigibilidade, até decisão irrecorrível, posto que relativas aos débitos objetos das compensações tributárias, discutidos nos aludidos procedimentos.

**2.** Na hipótese dos autos, a autoridade fiscal considerou como não-declaradas todas as compensações, em razão de (1) tratar-se de crédito de terceiro; (2) a compensação de créditos reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado necessita prévia habilitação do crédito pela DRF de origem e apresentação pelo sujeito passivo à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP; (3) não se pode compensar o valor pedido em restituição indeferido por autoridade competente, mesmo pendente de decisão definitiva administrativa (inc. XIII, § 3º, art. 34, IN 900/2008).

**3.** A primeira vedação, compensação com crédito de terceiro, instituída pelas Leis 10.637/02 e 11.051/04, não se aplica à situação da impetrante, que exerceu direito reconhecido judicialmente. De fato, pelo MS nº

98.0016658-0, transitado em julgado em 18/04/2001, reconheceu-se o direito da Nitriflex ao creditamento do IPI em face das aquisições de matéria-prima e embalagens isentas ou tributadas a alíquota zero e com o MS nº 2001.51.10.001025-0, no exame da AMS 2001.02.01.035232-6, pelo TRF/2, com trânsito em julgado em 26/08/2003, foi reconhecido o direito de repassar aludido crédito a terceiros.

4. Imperioso anotar que, à época, era prevista a compensação com crédito de terceiro (IN SRF 21/1997: art. 15).

5. Induvidosa, portanto, a ilegalidade do argumento invocado pelo fisco no caso específico da impetrante, posto que prevalece a decisão judicial transitada em julgado que autoriza a utilização do crédito da Nitriflex por terceiros.

6. Não se desconhece que a Fazenda Nacional ajuizou ação rescisória perante o TRF/2 (2003.0201.005675-8), em 15/04/2003, quanto ao acórdão no MS 98.0016658-0, pleiteando a prolação de “*outra decisão, reconhecendo: (1) a inconstitucionalidade do elastério para dez anos da decadência do direito de repetição de indébitos para afastar o direito a créditos fictos com mais de cinco anos a partir da data do ajuizamento do mandamus original; e (2) a inconstitucionalidade e ilegalidade do aproveitamento de créditos virtuais de IPI, para tornar improcedentes os pedidos da mesma ação primitiva, restabelecendo-se para o tema quanto foi decidido na sentença de primeiro grau daquela lide*” (fls. 841/860).

7. E embora na ação rescisória 2003.0201.005675-8, o TRF/2 tenha julgado em parte procedente o pedido, apenas no tocante à redução do prazo prescricional, a NITRIFLEX ajuizou na Suprema Corte a RCL 9.790, em que deferida liminar, em 25/02/2010, pela Min. Carmen Lúcia, “*para determinar a suspensão da Ação Rescisória n. 2003.02.01.005675-8, do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, até a decisão final desta Reclamação*” (fls. 861/874). Recentemente, a RCL 9.790 foi julgada procedente e transitada em julgado.



**8.** Não é demais ressaltar que ademais que o tão só ajuizamento de ação rescisória não impediria o cumprimento da sentença ou acórdão rescindendo, nos termos do artigo 489 do Código de Processo Civil, com a redação dada pela Lei 11.280/06, salvo se determinado em sede cautelar ou antecipatória da tutela.

**9.** Ademais, a ação rescisória ajuizada pela União não discute a possibilidade de repasse do crédito a terceiros e, como visto, também não modificou o entendimento acerca do direito ao mesmo. De reverso, transitado em julgado o Mandado de Segurança nº 2001.51.10.001025-0, no qual garantido este direito à Nitriflex, agiu abusivamente a autoridade fiscal.

**10.** O segundo fundamento adotado para enquadrar as compensações como não-declaradas imbrica-se à inexistência de prévia habilitação do crédito reconhecido em decisão judicial pela DRF de origem e Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP (fls. 465/476).

**11.** Ora, nos termos da referida decisão, o contribuinte alegou não ter conseguido transmitir a PER/DCOMP eletrônica, porque seu CNPJ é distinto do CNPJ do processo de habilitação do crédito, pedido pela NITRIFLEX, PA nº 13746.000191/2005-51, que estaria em fase de recurso administrativo para ser apreciado na DRJ de Juiz de Fora/MG.

**12.** No caso, tal situação impediria, pelo menos em tese, a utilização do PER/DCOMP eletrônica, vez que as empresas possuem CNPJ's diversos.

**13.** Porém, o que realmente interessa é que esta hipótese não está prevista no rol taxativo do § 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96, ou seja, o uso de formulário, por impedimento da PER/DCOMP, não constitui fundamento válido a que as compensações sejam dadas como não-declaradas, a desaguar na ilegalidade da decisão fiscal também quanto a este ponto.

**14.** O terceiro fundamento invocado pelo Fisco foi a impossibilidade de compensar o valor pedido em restituição indeferida por autoridade

competente, ainda que pendente de decisão definitiva administrativa, na forma do previsto no inciso XIII, § 3º, do artigo 34 da IN 900/2008, cujo fundamento de validade reside no inciso VI, § 3º, do artigo 74 da Lei 9.430/96.

**15.** Mais uma vez excedeu-se a autoridade coatora, na medida em que, também esta justificativa para considerar a compensação não declarada não encontra amparo no rol taxativo do § 12, do art. 74 da Lei nº 9.430/96. Não há previsão para a hipótese de *insuficiência de créditos e a impossibilidade jurídica da compensação*.

**16.** Ademais, a hipótese não se quadra no indicado inciso VI do § 3º, do mesmo artigo 74 (*VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa*). Não houve pedido de restituição ou de ressarcimento, mas sim de compensação com créditos de terceiro reconhecidos judicialmente e também administrativamente (PA 10735.000001/99-18 e PA 10735.000202/99-70).

**17.** Além disso, aqui os débitos diferem daqueles tratados no PA 10880.013824/98-86 (fls. 876/897), citado na decisão administrativa e, portanto, também não seria o caso do inciso V, do § 3º.

**18.** Como bem ressaltado na decisão da lavra do E. Des. Fed. Carlos Muta, no Agravo de Instrumento nº 0036838-68.2010.403.0000, que concedeu a liminar nestes autos, *A ampliação do rol das hipóteses de compensação não-declarada é manifestamente contrária ao § 14, que apenas prevê a competência da Receita Federal de atuar na disciplina infralegal, de adequação e não de inovação, “inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação”*. Note-se, como diretriz e princípio, que a regra geral da recorribilidade apenas pode ser excluída por norma legal expressa, e não por ato normativo infralegal, em consonância, de resto, com a própria jurisprudên-

*cia consolidada no sentido de que o artigo 151, III, do CTN, antes mesmo da Lei nº 9.430/96 com suas alterações, tem aplicação, em seu efeito suspensivo da exigibilidade, nas hipóteses de manifestação, recurso ou impugnação administrativa de decisões proferidas em procedimentos de compensação fiscal.*

**19.** Assim, padece de ilegalidade a decisão administrativa que considerou as compensações não declaradas, quando a hipótese, na verdade, é de não homologação, se o caso.

**20.** Cabe, ainda, tomar em conta, que a questão atinente ao quantum do crédito, ao contrário do afirmado pela autoridade fiscal, foi resolvida pela homologação no PA 10735.000001/99-18, desde 13/12/2000, no valor de R\$ 62.235.433,54. E, ainda, há outro crédito homologado no valor de R\$ 4.291.283,55, em 29/09/1999, no PA 10735.000202/99-70, diante do aditamento do pedido no PA 10735.000001/99-18, embora não reste claro se deve ser somado ou se já está incluso nos R\$ 62.235.433,54. E estes valores ainda pendem de atualização, tendo em vista a decisão judicial transitada em julgado no MS nº 99.00.60542-0, no qual foi concedida em parte a segurança, para assegurar a inclusão de *juros de mora de 1% ao mês, no período compreendido de 01.08.88 até 31.12.95, além dos expurgos inflacionários referentes aos meses de janeiro de 1989 (42,72%), março de 1990 (84,32%), abril de 1990 (44,80%), maio de 1990 (7,87%) e fevereiro de 1991 (21,87%)*.

**21.** Sabe-se que a NITRIFLEX procedeu a inúmeras compensações e cedeu parte dos créditos para terceiros, incluindo a impetrante, estando pendente de decisão administrativa definitiva o PA 10880.013824/98-86, relativo a algumas de tais compensações.

**22.** Porém, à vista da necessidade de recálculo de tais valores, somente administrativamente se poderá aferir a suficiência ou não das compensações, após a devida análise da autoridade fiscal, consideradas todas as decisões transitadas em julgado e não modificadas, inclusive a que reconheceu o crédito e prazo prescricional decenal (MS nº 98.16658-0), tendo

## JURISPRUDÊNCIA

em vista que a RCL 9.790 foi julgada procedente pelo Supremo Tribunal Federal e derrubou a decisão da ação rescisória nº 2003.0201.005675-8.

**23.** O que importa para garantir o direito pleiteado é que nenhuma das justificativas apresentadas para considerar as compensações como não declaradas encontra amparo legal, donde que se trata, na verdade, de hipóteses de não homologação da compensação.

**24.** Apelo da impetrante a que se dá parcial provimento, para reformar a r. sentença e autorizar o seguimento dos recursos voluntários interpostos em face dos procedimentos administrativos indicados na inicial, com a respectiva remessa ao Conselho de Contribuintes e suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do § 11, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, bem como das respectivas inscrições em Dívida Ativa da União, cessada, ainda, a condenação em litigância de má-fé.

## ACÓRDÃO

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

São Paulo, 24 de abril de 2014.

ROBERTO JEUKEN

Juiz Federal Convocado

(Ementa de acórdão disponibilidade no DE da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 08.05.2014, pp. 338/340).

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ALTERAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO PELA PORTARIA 1.135/2001 DO MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE.**

RECURSO ORD. EM MANDADO DE SEGURANÇA 25.476

ORIGEM :MS - 7790 - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICA

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

RELATOR : MIN. LUIZ FUX

REDATOR DO ACÓRDÃO: MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) :CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO TRANSPORTE  
- CNT

ADV.(A/S) :WILFRIDO AUGUSTO MARQUES E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :UNIÃO

ADV.(A/S) :ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

Decisão: A Turma, acolhendo proposta do Relator, afetou o julgamento da presente causa ao Plenário do Tribunal. 2ª. Turma, 13.06.2006.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Eros Grau (Relator), negando provimento ao recurso, e do voto do Senhor Ministro Marco Aurélio manifestando pela divergência, no que foi acompanhado pela Senhora Ministra Cármen Lúcia e pelos Senhores Ministros Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Perence, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela recorrida, União, o Ministro Álvaro Augusto Ribeiro Costa, Advogado-

## JURISPRUDÊNCIA

-Geral da União. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 18.10.2006.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Ministro Marco Aurélio, que lavrará o acórdão, deu provimento ao recurso, vencidos os Ministros Eros Grau (Relator) e Gilmar Mendes. Impedidos os Ministros Teori Zavascki e Luiz Fux. Não participou da votação o Ministro Dias Toffoli. Presidiu o julgamento o Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 22.05.2013.

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. A fixação da base de incidência da contribuição social alusiva ao frete submete-se ao princípio da legalidade.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – FRETE – BASE DE INCIDÊNCIA – PORTARIA – MAJORAÇÃO. Surge conflitante com a Carta da República majorar mediante portaria a base de incidência da contribuição social relativa ao frete.

MANDADO DE SEGURANÇA – BALIZAS. No julgamento de processo subjetivo, deve-se observar o pedido formalizado.

(Ementa publicada no STF - DJe nº 99/2014, divulgação 23.05.2014, publicação 26.05.2014, p. 45/46).



