

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO XI - EDIÇÃO 44 - DEZEMBRO 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 44 – Dezembro 2014

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2014
Rua Cincinato Braga, 340 - cj. 122
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 - cj. 122
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@apet.org.br) ou, na forma impressa, para o endereço: Rua Cincinato Braga, 340 - cj. 122, 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

CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON

Doutor em Direito pela PUC/SP.

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. Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO – SP. Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária – CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais – IICS.

JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e Professor de Direito Financeiro e Tributário no Centro Universitário Fluminense/ UNIFLU-FDC/RJ.

LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO

Doutorando em Direito Tributário Internacional pela *Universiteit Leiden*, Holanda. Mestre (*summa cum laude*) em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). *Master of Laws* (LL.M.) in *Taxation* pela *Georgetown University Law Center*, EUA (*Graduate Tax Scholarship* e *Dean's Certificate Award*). Pós-Graduado em Direito Tributário Internacional pelo IBDT. Pós-Graduado em Direito Tributário pelo IBET. Foi associado estrangeiro do escritório *Milbank, Tweed, Hadley and McCloy LLP* em Nova Iorque (2011-2012). Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT-SP). *Tax Section Reporter* representante do Brasil na *International Bar Association* (IBA) de Londres, Coordenador da Comissão Tributária do IBRADEMP e Membro do Conselho Editorial da *Revista de Direito Tributário da APET*. Professor de diversos Cursos de Pós-Graduação em São Paulo e em Porto Alegre. Advogado e Parecerista em São Paulo.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| ARTIGOS | 13 |
| ANOTAÇÕES SOBRE O PROPÓSITO NEGOCIAL | 15 |
| <i>Charles William McNaughton</i> | |
| 1. Introdução | 15 |
| 2. Histórico do propósito negocial na legislação dos EUA | 15 |
| 3. Dever de propósito negocial no direito tributário brasileiro | 23 |
| 4. Critérios do Direito Privado | 31 |
| 5. Do trânsito do direito privado ao direito tributário | 37 |
| 6. Propósito negocial e requalificação dos negócios jurídicos | 44 |
| ALTERAÇÃO JURISPRUDENCIAL DO STF SOBRE NÃO CREDITAMENTO DO IPI NA ENTRADA DE INSUMOS ISENTOS NÃO ATINGE A COISA JULGADA CONFORMADA NOS TERMOS DE JURISPRUDÊNCIA ANTERIOR | 49 |
| <i>Ives Gandra da Silva Martins</i> | |
| O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA INCIDENTE SOBRE OS RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE | 65 |
| <i>Jorge Claudio Duarte Cardoso</i> | |
| 1. Introdução | 65 |
| 2. Histórico | 66 |
| 3. O Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF | 69 |
| 4. O art. 12-A incluído na Lei 7.713/1988 pela Lei 12.350/2010 | 80 |
| 5. O art. 12 da Lei 7.713/1988 | 83 |
| 6. Conclusão | 97 |
| 7. Referências | 100 |

| | |
|---|-----|
| RETENÇÃO DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA: NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIDADE DO TOMADOR PAULISTA PELOS SERVIÇOS DO PRESTADOR CARIOCA E IMPLICAÇÕES PRÁTICAS DA VIOLAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/03 | 105 |
|---|-----|

Leonardo Freitas de Moraes e Castro

| | |
|---|-----|
| I. Situação fática | 105 |
| II. Retenção de ISS para prestadores não inscritos no cadastro do Município de São Paulo (responsabilidade tributária formal) | 107 |
| III. Retenção de ISS em razão da natureza do serviço prestado (responsabilidade tributária material) | 112 |
| IV. Violação do art. 146, III da CF pelo Município de São Paulo: limitação do alcance da autonomia municipal | 116 |
| V. Implicações da adoção do item 10.08 na nota fiscal de serviço e seu impacto na retenção do ISS de 5% pelo Município de São Paulo | 118 |
| VI. Considerações finais | 125 |

JURISPRUDÊNCIA **131**

INTEIRO TEOR

| | |
|--|-----|
| TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO DE DECISÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS MEDIANTE AÇÃO CIVIL PÚBLICA. IMPOSSIBILIDADE. (TRF 4ª REGIÃO – 1ª TURMA) | 133 |
| IRRF. LUCROS APURADOS EM 1993. DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS A SÓCIO ESTRANGEIRO OCORRIDA APENAS EM 1995. ACORDO CONTRA A BITRIBUTAÇÃO BRASIL-HOLANDA. APLICAÇÃO DA LEI VIGENTE À DATA DA REMESSA AO EXTERIOR. (TRF 2ª REGIÃO – 2ª SEÇÃO) | 153 |
| EXECUÇÃO FISCAL. ART. 185-A DO CTN. INDISPONIBILIDADE DE BENS E DIREITOS DO DEVEDOR. ANÁLISE RAZOÁVEL DO ESGOTAMENTO DE DILIGÊNCIAS PARA LOCALIZAÇÃO DE BENS DO DEVEDOR. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. (STJ – 1ª SEÇÃO) | 167 |

DECISÕES MONOCRÁTICAS

| | |
|---|-----|
| ACORDO BRASIL-JAPÃO PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO DA RENDA. REMESSA DE VALORES A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. NÃO-INCIDÊNCIA DO IRRF. (TRF 3ª REGIÃO, DES. MÁRCIO MORAES). | 184 |
| DESPACHO ADUANEIRO. IRREGULARIDADE SUJEITA A MULTA. RETENÇÃO DA MERCADORIA PARA LANÇAMENTO. ILEGALIDADE. (TRF 3ª REGIÃO, DES. CARLOS MUTA). | 196 |
| IPI. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS-ADMINISTRADORES. FALTA DE PROVA DE ATUAÇÃO DOLOSA. IMPOSSIBILIDADE. (TRF 3ª REGIÃO, JUIZ CONVOCADO CIRO BRANDINI). | 202 |
| PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CRÉDITOS SOBRE PAGAMENTO DE VALE-ALIMENTAÇÃO, ASSISTÊNCIA MÉDICA E COMISSÕES PAGAS A INTERMEDIÁRIOS. AUSÊNCIA DE VÍNCULO DIRETO COM A ATIVIDADE-FIM. (TRF 3ª REGIÃO, JUIZ CONVOCADO CIRO BRANDINI). | 213 |
| EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO APÓS CINCO ANOS DA CARACTERIZAÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. PRESCRIÇÃO. (TRF 4ª REGIÃO, DES. JOEL ILAN PACIORNIK) | 219 |

EMENTAS

| | |
|--|-----|
| COOPERATIVA. ISENÇÃO DE COFINS NOS REPASSES AOS COOPERADOS. APLICAÇÃO DE LEI POSTERIOR À ESPÉCIE. (STJ, 2ª TURMA). | 224 |
| ICMS. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO SEM APROVAÇÃO DO CONFAZ. ISENÇÃO DO ICMS AOS IMPLEMENTOS E EQUIPAMENTOS DESTINADOS AOS DEFICIENTES FÍSICOS AUDITIVOS, VISUAIS, MENTAIS E MÚLTIPLOS. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE SEM PRONÚNCIA DE NULIDADE POR 12 MESES. (STF, PLENO). | 226 |
| CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. SUBSTITUIÇÃO DO INPC PELO PELA OTN. INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO AO CONCEITO DE RENDA. (STF, PLENO). | 232 |

| | |
|---|-----|
| CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. SUBSTITUIÇÃO DO INPC PELO PELA OTN. INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO AO CONCEITO DE RENDA. REPERCUSSÃO GERAL. (STF, PLENO). | 234 |
| CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. (STF, PLENO). | 235 |
| CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. INAPLICABILIDADE À RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO. (STF, PLENO). | 237 |
| AÇÃO ANULATÓRIA. INEXISTÊNCIA DA RENDA DECLARADA. ANULAÇÃO DO AUTO-LANÇAMENTO. (TRF 5ª REGIÃO, 2ª TURMA). | 239 |

ARTIGOS

ANOTAÇÕES SOBRE O PROPÓSITO NEGOCIAL

Charles William McNaughton

1. Introdução

O objetivo desse artigo é tratar sobre a requalificação de negócio jurídico em casos de planejamento tributário, voltando-se à questão do propósito negocial.

Vamos examinar até que ponto esse “teste do propósito negocial” poderia ser aceito em nosso sistema tributário e em que circunstâncias.

Para isso pretendemos tratar sobre (I) o histórico do propósito negocial nos Estados Unidos da América, (II) os limites da elisão fiscal em nosso sistema jurídico, (III) a estrutura do ato ou negócio jurídico em nosso direito privado, (IV) os efeitos do regime jurídico privado em matéria tributária e, por fim, (V) o alcance da exigência de propósito negocial no sistema tributário pátrio.

A ideia central que pretendemos defender é que a necessidade de propósito negocial seria aceitável apenas (I) quando o planejamento tributário é embasado por negócios causais finalísticos ou (II) quando normas que instituem regimes tributários benéficos ao contribuinte exigem o propósito negocial como pressuposto de sua aplicabilidade.

2. Histórico do propósito negocial na legislação dos EUA

Trataremos, nesse item, duas “doutrinas” – ou orientações jurisprudenciais – que nasceram no âmbito da jurisprudência norte-americana que são as chamadas *substance over form doctrine* e *business purpose doctrine*.

O que pretendemos mostrar, nesse momento, é que essas “doutrinas” não representam modos absolutos e genéricos de se “coibir a elisão”. Consistem em nortes para a interpretação de normas tributárias que são aplicáveis à medida que previstos na legislação fiscal. Entendemos que essa visão comparada seria útil para se afastar um maniqueísmo nas tratativas acerca da necessidade de propósito negocial em atos que envolvem planejamento tributário.

Muito bem. Tomemos, nesse momento, a *substance over form doctrine*, que surgiu no início do século XX, a partir de precedentes da Suprema Corte norte-americana. Como se nota no famoso precedente *Gregory x. Helvering*, datado de 1935, essa visão parte da premissa de que, para se examinar operações que acarretam efeitos tributários, é preciso identificar “a finalidade da lei” e revelar os “verdadeiros fatos” envolvidos em cada transação.

Visa-se, portanto, a repelir a simulação, partindo-se da premissa de que, salvo previsão legal em contrário, certas operações jurídicas que permitem ao contribuinte a obtenção de ganhos tributários hão de ser interpretadas a partir de efeitos econômicos que geram.

Interessante notar como essa dicção é oposta à veiculada pelo artigo 118, inciso II, do Código Tributário Nacional, que afasta a necessidade de efeitos de certas situações para fins de qualificação do evento tributário, conforme veremos adiante.

Registre-se que, ao longo do desenvolvimento dessa doutrina, inúmeras categorias tributárias foram definidas pela Suprema Corte norte-americana, levando-se em conta certos comportamentos praticados pelos contribuintes.

Assim, a título de exemplo, a Suprema Corte dos Estados Unidos da América aplicou a *substance over form doctrine* em *Frank Lyon Co. v. United States*, dando uma conotação própria ao direito de propriedade, para fins fiscais.

Nesse precedente, uma entidade financeira chamada *Worthen Bank and Trust* pretendia construir uma nova sede e precisava de recursos para a realização da obra. Contudo, por razões regulatórias, estava impedida de obter financiamento para tal fim.

Para contornar tal problema, o imóvel foi alienado para uma companhia chamada *Frank Lyon Co* – detida por um membro do conselho de administração da referida instituição financeira – e, paralelamente, foi firmado contrato de *lease back* entre as partes que poderia durar até 65 (sessenta e cinco) anos.

Uma vez estabelecida a *Frank Lyon Co.* como investidora, foi possível constituir uma hipoteca junto a uma instituição chamada *New York Life Insurance Company*, no valor de US\$ 7.000.000,00 (sete milhões de dólares). Registre-se que o valor da hipoteca correspondia ao valor do *leasing* a ser pago para a *Frank Lyon Co.* nos primeiros vinte e cinco anos de contrato. Interessante notar que após o término da hipoteca, o valor do *leasing* cairia sensivelmente.

Outro ponto digno de nota é que a *Worthen Bank and Trust* teria uma opção de recompra do imóvel. O preço da recompra seria equivalente ao valor da hipoteca, adicionado pelo valor do investimento realizado pela *Frank Lyon Co.* e pelo valor de juros de 6% (seis por cento) ao ano.

Pois bem. O fato é que a *Frank Lyon Co.* apresentou declaração de Imposto Sobre a Renda apropriando-se de despesas relacionadas ao imóvel, inclusive depreciação. Porém, a autoridade fiscal entendeu que tal pessoa jurídica não era proprietária do imóvel, para fins fiscais, glosando as despesas aproveitadas.

Para o Fisco, a operação, na realidade, tinha natureza financeira, qualificando-se como um empréstimo entre a *Frank Lyon Co.* e *Worthen Bank*, para que a última obtivesse recursos para realizar a hipoteca para com a *New York Life*.

Uma vez pago o tributo, a *Frank Lyon Co.* requereu repetição de indébito. Inicialmente, o contribuinte obteve êxito em instância inferior, mas a decisão foi revertida pela *Court of Appeal for the Eighth Circuit*, sob o argumento de que os riscos e encargos suportados pela *Frank Lyon Co.* eram ínfimos e não eram típicos de proprietário do imóvel.

A Suprema Corte, no entanto, partindo da premissa de que a *Frank Lyon Co.* estava assumindo riscos no negócio, porque não teria um retorno garantido na operação, entendeu que a referida pessoa jurídica poderia ser reputada como legítima proprietária do imóvel, para fins fiscais¹.

Nesse panorama, o critério para determinação de quem é o proprietário do imóvel, para fins fiscais, deixa de ser o título jurídico e passa a ser o risco econômico suportado pelo contribuinte. Esse fator econômico torna-se relevante para análise do direito de dedutibilidade de depreciação para o proprietário formalmente constituído, em caso de *leasing*.

Eis um típico exemplo em que a análise econômica prevalece sobre a jurídica, indicando a matriz da “substância sobre a forma”.

Note-se que esse julgado trata de um modo de interpretação da lei tributária e não um modo de se combater a elisão tributária. Alguns julgados, inclusive, adotam o viés da *substance over form* em benefício do contribuinte.

Por exemplo, em *Baldwin Locomotive Works v. McCoach*, o contribuinte registrou em sua contabilidade um rendimento derivado da reavaliação de um ativo. Contudo, prevaleceu a posição de que, em

1. Jerome J. Kavulich, *INCOME TAX — THREE-PARTY SALE-LEASE-BACKS — True Leases or Financing Techniques? Frank Lyon Co. v. United States*, 435 U.S. 561 (1978), 1 W. New Eng. L. Rev. 601 (1979), <http://digitalcommons.law.wne.edu/lawreview/vol1/iss3/4>, Consultado em 03/11/14.

que pese à presença de um “rendimento contabilmente reconhecido”, não existia uma riqueza nova, sob o ponto de vista econômico, afastando-se a tributação².

Em outros casos, como em *Stewart Forshay* e *Moro Reality Holding Corp*, as holdings imobiliárias formadas pelos contribuintes para deter imóveis, tidas como verdadeiras “cascas”, foram desconsideradas para fins tributários, permitindo-se a tributação da pessoa física, com conseqüente perda de arrecadação para o Fisco³.

Muito bem. Expostas noções genéricas sobre a *substance over form doctrine* passamos a refletir um pouco sobre a *business purpose doctrine*. É preciso considerar que essas doutrinas não se confundem, embora estejam intrinsecamente relacionadas.

A exemplo da substância sobre a forma, a *business purpose doctrine* também tem base na interpretação de normas jurídicas tributárias. A legitimação dessa teoria originou-se pela fundamentação de que o gozo de certos benefícios fiscais pressupõe que o contribuinte aja com propósitos extratributários.

Assim, se a legislação trata de certa operação jurídica que gera o benefício tal ou qual, o intérprete acrescentará o requisito da existência do propósito negocial como fator determinante para se considerar que a operação foi efetivada. Em famoso precedente tratando da doutrina do propósito negocial foi dito o seguinte:

(...) it means that in construing words of a tax statute which describe commercial or industrial transactions we are to understand them to refer to transactions entered upon for commercial or in-

2. Donaldson, J. Bruce. *When Substance-over-Form Argument is Available to the Taxpayer*. Marq. L. Rev. (1964), p. 45. <http://scholarship.law.marquette.edu/mulr/vol48/iss1/4>. Consultado m 27/10/14.

3. *Ibidem*, p. 46.

dustrial purposes and not to include transactions entered upon for no other motive but to avoid taxation.⁴

Agora, se, para a doutrina *substance over form*, não importam os motivos pelos quais os contribuintes realizam certas operações – se fiscais ou extrafiscais⁵ – estamos percebendo que o oposto se verifica na *business purpose doctrine*.

De fato, pela doutrina do propósito negocial, o aproveitamento de benefícios fiscais, decorrentes de certas operações de reestruturação societária, apenas seria permitido quando o contribuinte atuasse para atingir finalidades expressa ou implicitamente previstas na legislação.

Cumpre assinalar que, embora tenha havido significativa generalização na aplicação dessa doutrina, sua origem não a coloca como um princípio, digamos assim, de alcance universal em matéria tributária. Para diversos segmentos da legislação do Imposto Sobre a Renda, houve muita discussão sobre sua abrangência.

De fato, em *Diggs v. Commissioner*, a *Tax Court* decidiu que estender a doutrina do propósito negocial para todo e qualquer benefício fiscal de Imposto Sobre a Renda seria um “erro e uma simplificação exagerada”⁶.

Se tomarmos, ainda, o julgado *United States v. Cumberland Public Service*, expressamente refutou-se a necessidade de propósito negocial em operação caracterizada por redução de capital social da pessoa jurídica para devolução de ativos a seus sócios e posterior venda,

4. *Commissioner v. Transport Trad. & Term. Corp.*, 176 F2d 570, 572,(2d Cir. 1949).

5. WAIZER, Harry, *Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability*, 49 *Fordham L. Rev.* 1078 (1981), p. 1084. <http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol49/iss6/7> *Service Co.* Consultado em 03/11/14.

6. *St. John's Law Review* (1964) “The “Business Purpose” Doctrine and Interest Deductions,” *St. John's Law Review*: Vol. 39: Iss. 1, Article

por parte desses, com tributação incidente reduzida, entendendo-se, ainda, que a ausência do propósito de planejamento tributário, por parte do contribuinte, não poderia ser requisito para imposição da tributação mais gravosa⁷.

Portanto, embora essa visão não seja unânime, há fundamentos para assinalar, como faz Waizer, que a *business purpose doctrine* deveria ser aplicada “quando o Congresso assim o determina” e não quando “o Juiz entende que a operação é boa demais para ser verdade”⁸.

É preciso assinalar, ainda, que a doutrina do *business purpose* é constantemente criticada, por operadores do direito norte-americano, por sua falta de objetividade e imprevisibilidade, principalmente se observada seu uso por tribunais de instâncias inferiores. Isso porque, nem sempre os benefícios fiscais exprimem seus fins, de sorte que os Juízes, muitas vezes, concebem finalidades imprevisíveis que servem para afastar planejamento tributário pautados na letra da legislação.

Peter L. Faber, nesse sentido, menciona esse sentimento, atribuindo-lhe a outros operadores do direito norte-americano, ao enunciar que:

a tax payer should not psychoanalyze the drafters of a statute or regulation to figure out what they would have said had they anticipated the transaction under consideration.⁹

Justamente, por ser subjetiva, a doutrina do propósito comercial é vista por comentadores como de baixa eficácia no combate aos chamados “planejamento abusivos”.

7. WAIZER, Harry, *Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability*, 49 Fordham L. Rev. 1078 (1981), p. 1083. http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol49/iss6/7_Service_Co. Consultado em 03/11/14.

8. *Ibidem*, p. 1096.

9. FABER, Peter L. *Business Purpose and Economic Substance in State Taxation*. http://www.mwe.com/info/pubs/TaxAnalysts_State.pdf. Consultado em 25/0713.

Em estudo elaborado pelos Professores Joshua D. Blanck da *New York University School of Law* e Nancy Staudt, da *University of Southern California Gould School of Law and Price School of Public Policy*, que tomou por objeto mil decisões expedidas pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América, entre 1909 e 2011, que versaram sobre planejamento tributário abusivo, identificou-se que o referido Tribunal tem sido muito ambíguo quando o Fisco alega a ausência de propósito negocial para desconsiderar um planejamento tributário, a ponto de que tal argumento foi tido como estatisticamente irrelevante para fins de determinação de êxito do fisco e até mesmo prejudicial, em certos casos.

A conclusão dos referidos pesquisadores é que se trata de argumento pouco relevante, para o Fisco. Segundo o estudo:

In any case, this finding appears to confirm the criticism of many commentators that the justices may view the business purpose requirement as a standard that can be manipulated by both the taxpayer and the government and thus neither probative nor decisive for legal analytic purposes.

The Finding supports the view of many commentators that the business purpose standard does not enable the government to attack government tax abuse effectively. On the contrary, in some cases, the standard actually hinder the governments anti abuse efforts.¹⁰

Justamente por conta desses fatores, em 2010, quase setenta anos após os primeiros precedentes que aplicaram a doutrina do propósito negocial, houve a positivação desse instituto no *Health Care and Education Reconciliation Act of 2010*.

10. Blanck, Joshua D. Staudt, Nancy. *Corporate Shams*. http://papers.ssm.com/papers.cfm?abstract_id_2035057. Consultado em 30/05/13.

Por meio de tal ato, uma operação, para fins de passar no teste da “substância econômica”, deveria apresentar as seguintes características:

- (I) Substancial modificação na posição econômica da parte; e
- (II) Um propósito substancial na operação.¹¹

Assim, nota-se que na ordem de evolução das coisas no referido país, não basta o propósito negocial para que a operação seja aceita, é preciso uma combinação de propósito negocial associada de uma substância modificação na posição econômica da parte.

De qualquer sorte, registramos a controvérsia que surgiu acerca da ideia de uma aplicação da doutrina do propósito negocial no direito norte-americano, principalmente em situações em que não existia previsão em lei ou clara orientação jurisprudencial.

3. Dever de propósito negocial no direito tributário brasileiro

Vimos, no item anterior, que, embora o tema seja controvertido, em diversos julgados o Poder Judiciário norte-americano se inclinou pelo entendimento de que a “doutrina” do propósito negocial seria aplicável quando prevista, explícita ou implicitamente, pela legislação tributária ou por precedentes judiciais vinculantes.

No Brasil, por sua vez, quando se examina a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, muitas vezes se verificam decisões que parecem tomar a necessidade de propósito negocial como um requisito universal para a oponibilidade do pla-

11. “Transaction shall be treated as having economic substance *only if* the transaction changes in a meaningful way the taxpayer’s economic position, *and*, the taxpayer has a substantial purpose for entering into such transaction.”

nejamento tributário ao Fisco. A título de exemplo, cito o seguinte julgado que exprime essa tendência:

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS CARF – Primeira Seção

MATÉRIA: GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS

ACÓRDÃO: 1202-001.060

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se ao lançamento reflexo o quanto decidido sobre o lançamento que lhe deu origem, por terem suporte fático comum. INCORPORAÇÃO REVERSA. INOPONIBILIDADE AO FISCO. GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS. As operações estruturadas entre partes relacionadas, visando um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicam também uma causa jurídica única e devem ser examinadas em conjunto. Para se aferir o limite às operações de planejamento tributário, é preciso indagar se existe motivo para a realização do ato ou negócio jurídico, se o motivo é extra-tributário e se o motivo seria suficiente para a realização do negócio nos moldes que foi feito. Na incorporação reversa, se a mudança no ramo de atividade da empresa evidencia que o objeto social predominante após a incorporação é o da empresa incorporada e não o da incorporadora, devem ser afastadas as razões negociais alegadas como suporte à incorporação da controladora pela controlada. Inexiste propósito comercial apto a justificar a incorporação de uma controladora superavitária por uma controlada deficitária, quando o único efeito prático verificado com a incorporação reversa foi o aproveitamento imediato do prejuízo fiscal acumulado, o qual deve ser glosado. MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e, especialmente, o retorno ao status quo ante revelam a falta de intenção real de incorporar, de fato, a empresa superavitária, evidenciando que o conjunto de operações realizadas foi articulado, dolosamente, entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico com o único propósito de reduzir a tributação sobre os lucros do grupo. JUROS DE MORA

SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – 1ª Seção – 2ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINARIA)

Se, por um lado, não convém ao estudioso do direito desconsiderar a manifestação da jurisprudência administrativa, por outro, não é descabida uma reflexão crítica sobre a tendência seguida pelas diversas decisões. Cabe indagarmos: no Brasil, a necessidade de propósito negocial deve ser tida como uma norma “norma antielisiva genérica”? Para essa análise, cabe refletir, um pouco, sobre conceitos como “elisão fiscal”, “norma antielisiva genérica” e a norma “antielisiva específica”.

Para esse fim, vamos pensar, nesse momento, o que poderia ser qualificado como um ato de elisão tributária. Um conceito que pode nos ajudar para esse propósito é o de “economia fiscal”. Temos por economia fiscal a diferença entre um quantum tributário hipotético, que seria devido caso certas circunstâncias fossem verificadas, e um quantum tributário a ser pago, positivado pelos deveres instrumentais (obrigações acessórias) produzidas pelo contribuinte.

Agora bem, o quantum fiscal positivado pode ser inferior ao quantum tributário hipotético em um contexto em que o contribuinte tenha cumprido todas as obrigações que lhe seriam impostas pela legislação tributária. Trata-se da economia fiscal lícita. Chamaremos o procedimento intencionalmente adotado do qual resulta a economia fiscal lícita de elisão tributária.

A economia tributária decorrente da elisão apenas é viável à medida que o legislador tributário institui distintos regimes jurídicos, com cargas fiscais diferentes. Com a elisão, o contribuinte obtém enquadramento no regime jurídico que lhe seja mais favorável.

Com a evasão, por sua vez, a economia fiscal é obtida e, da mesma forma que na elisão, quantum tributário positivado pelo contribuinte é inferior ao quantum hipotético. Mas, há um desajuste entre a legislação e o valor pago pelo sujeito passivo. A autoridade administrativa, nesse sentido, lavra o lançamento de ofício cobrando aquela diferença entre o quantum devido e o quantum formalizado pelo contribuinte.

Esclarecemos que não vislumbramos a elisão como um direito específico do contribuinte. Isso porque o conceito de elisão envolve aspectos intrassubjetivos, como a intenção, o planejamento realizado para obtenção da carga tributária menos gravosa e assim por diante. Temos que, para o direito positivo – salvo no caso da instituição de normas antielisivas –, há uma indiferença no que se refere à elisão tributária.

Explicamos melhor. O contribuinte tem o direito de ser tributado em conformidade com a legislação vigente. Se os fatos praticados se subsumem a um determinado regime jurídico fiscal, há o direito subjetivo de que a tributação aplicada seja em conformidade com tal regime jurídico fiscal. Salvo no caso de instituição de norma antielisiva, pouco importa, para o direito, se esse regime jurídico fiscal é mais benéfico ou mais gravoso ao contribuinte.

O direito de se fazer elisão, portanto, não tem nada de específico em relação ao direito de se ser tributado em conformidade com a lei. Insistimos que, sem uma previsão específica, é indiferente a intenção do contribuinte de reduzir tributos.

Contudo, a elisão pode se tornar relevante na existência de normas antielisivas. São normas antielisivas aquelas que neutralizam a economia obtida fruto de planejamento tributário.

A norma antielisiva pode ser preventiva, quando a economia fiscal é impedida pela modificação daquele regime jurídico diferenciado que permitiria a redução da carga tributária. Por exemplo, é revogada uma alíquota de percentual menos oneroso, é restringida a hipótese

de incidência que autorizaria a aplicação de certo benefício fiscal, criam-se restrições para aproveitamento de um ou outro incentivo, alarga-se a materialidade do tributo eliminando-se uma lacuna e assim por diante.

Um exemplo concreto típico de norma antielisiva preventiva é a disposição que proíbe o aproveitamento de prejuízo fiscal, oriundo de pessoa jurídica incorporada, pela incorporadora.

A norma antielisiva será repressiva quando a economia tributária é obtida perante determinado tributo, mas a economia fiscal passa a ser hipótese de incidência para cobrança do quantum que deixou de ser pago pelo contribuinte. A norma antielisiva repressiva pode ser específica ou genérica, conforme esclarecido adiante.

A norma antielisiva repressiva será específica quando é criado um tributo, mediante lei, que tenha como hipótese de incidência a prática de certos atos que gerem economia tributária, em relação a outro tributo. Por exemplo, o artigo 19 da Lei n. 9.430/96, que trata das normas de preço de transferência sobre exportação, criou um imposto sobre as receitas não auferidas de exportação.

O tributo antielísivo normalmente tem sua apuração confundida com a do tributo elidido pelo contribuinte. Mas não deixa de ser um tributo autônomo. Ora, quando um exportador atribui um preço inferior àqueles previstos pelos métodos inseridos pelas normas de preço de transferência, aquele valor acrescentado ao lucro real do contribuinte não pode ser considerado renda, pois não é riqueza nova obtida. Logo se vê que se trata de tributo de natureza distinta.

Um tributo antielísivo deve ter sua constitucionalidade aferida como qualquer outro. Se for imposto, deve ser respeitado o artigo 154, I, da Constituição da República. O imposto deve ser criado por lei complementar, deve ser não cumulativo e assim por diante. Creemos que uma modalidade tributária que possa ser bastante utilizada para criação de tributos antielísivos é a Contribuição de Intervenção

no Domínio Econômico, já que o Estado poderia criar esses tributos para desestimular comportamentos elisivos.

Na prática, o grande problema desses tributos antielisivos é que são criados pelo legislador sem se dar conta do que está fazendo. Na maioria das vezes, não se percebe que o tributo elidido e o tributo antielisivo são distintos e, em razão disso, o regime jurídico que deveria ser aplicado para a instituição do tributo antielisivo não é observado.

Já a norma antielisiva repressiva genérica permite que a própria autoridade administrativa, ao registrar a ocorrência da elisão, exija tributo não previsto expressamente na legislação. Em outras palavras, a norma antielisiva genérica surge como uma norma de competência tributária para que se exija retroativamente obrigação tributária sem previsão legal.

Podemos designar essa modalidade de norma como “repressiva” porque não chega a impedir a elisão do ponto de vista do tributo elidido. Ela, contudo, permite que a autoridade fiscal institua uma tributação “punitiva” ao contribuinte que realiza um ato elisivo.

A título de exemplo, imaginemos que certo contribuinte industrial A pretenda alienar todo seu estoque de produtos industrializados a um contribuinte B. Suponhamos que, por um motivo qualquer, B não consiga utilizar os créditos decorrentes dessa compra. Para evitar a incidência do IPI, A faz uma cisão, criando A e C de modo que a pessoa jurídica C fique com o estoque antes detido por A. Em seguida, B compra as ações ou quotas de C e finalmente as incorpora.

Ora, com esse conjunto de operações, a elisão fiscal impediu a incidência de IPI na operação.

A autoridade fiscal, aplicando a norma antielisiva, terá competência tributária, nesse caso, para criar um imposto sobre a venda de ações. Esse imposto será retroativo e, normalmente, terá como alíquota aquela que seria cobrada a título de IPI. Portanto, o contribuinte, nesse caso, efetivamente obteve a elisão tributária no que

tange ao IPI. Mas, globalmente, a economia fiscal foi neutralizada com a exigência do imposto sobre venda de ações.

É claro que essa tributação ofende a tantos princípios tributários que jamais poderia ser feita de forma expressa. Há ofensa à estrita legalidade, à separação dos poderes, à irretroatividade e assim por diante. No entanto, a pragmática jurídica cria um “truque” para superar essas inconstitucionalidades. Esse “truque” é chamado de “requalificação dos negócios jurídicos”.

A requalificação dos negócios jurídicos, nesses casos de antielisão, é verdadeira fraude à Constituição. O sistema jurídico não pode admitir que a autoridade administrativa institua um imposto retroativo, de forma individualizada. Então, o que ocorre é que a autoridade administrativa dirá que essa compra e venda de ação, “na verdade”, é uma saída de produtos industrializados, cobrando, supostamente, o IPI.

Há uma ilusão, ou melhor dizendo, uma simulação fiscal. Simula-se exigir um tributo quando na verdade se está criando outro. Não vamos prosseguir muito aqui explicando a inconstitucionalidade desse expediente em nosso sistema tributário, para não ofender a inteligência do leitor.

Nesse panorama, exigir propósito comercial como um requisito para aceitação da elisão tributária importa, justamente, incorrer-se na situação acima. Tomemos um exemplo.

Imaginemos que certo contribuinte, pessoa física, reduza o capital social de uma pessoa jurídica A para vender certo ativo com tributação menos gravosa. A autoridade fiscal desconsidera o negócio jurídico e lavra o lançamento de ofício em face da pessoa jurídica, sob o argumento de que a redução do capital social da pessoa jurídica não teve outro propósito senão a redução da carga tributária.

O que ocorreu no caso acima? Uma mudança na sujeição passiva do tributo, sem base em lei, simulada por esse “truque” chamado de

requalificação do negócio jurídico. Ora, no caso acima, quem obtém o rendimento da venda do ativo é a pessoa física e não a pessoa jurídica. Segundo a legislação tributária, o sujeito passivo é o titular do rendimento. A autoridade fiscal, supostamente legitimada em uma norma geral antielisiva, tributa a pessoa jurídica, em descompasso com a legislação aplicável.

Não se trata, meramente, de relativizar a legalidade. Trata-se do avesso à legalidade: a manipulação dos critérios da norma tributária, por autoridade fiscal. Trata-se de uma tributação casuística.

Agora, imaginemos que, no caso da redução do capital acima mencionada, outro contribuinte B, com boa dose de retórica e criatividade, consiga convencer a autoridade fiscal ou julgadora, conforme o caso, de que a redução do capital social da pessoa jurídica teve o propósito negocial tal ou qual. O que aconteceria nesse caso entre A e B? A pessoa jurídica A teria sido tributada e pessoa jurídica B não.

Ora, a situação acima revela um nítido caso de quebra de isonomia, porque pessoas jurídicas com situações econômicas idênticas seriam tributadas de forma distinta.

Nesse panorama, se a norma antielisiva genérica burla a legalidade, a norma antielisiva genérica “colorida” pela necessidade de propósito negocial pode acarretar também situações em que se viola a isonomia, porque contribuintes que têm a “boa fortuna” de apresentar uma razão extratributária convincente podem ter seu planejamento acatado em detrimento de outros que não tiveram essa “sorte”.

Sem embargo, entendemos que a questão do propósito negocial possa sim ser relevante, para fins de análise de elisão tributária, em determinados casos. Passamos a explicar tais hipóteses nos itens que seguem.

4. Critérios do Direito Privado

O objetivo desse item é explicar diferentes regimes jurídicos no âmbito de direito privado para diferentes espécies de negócios jurídicos. As ideias ora apresentadas nos darão o fundamento para, no item subsequente, sustentarmos que essas diferenças em tais regimes jurídicos importam distintos efeitos na esfera fiscal.

Iniciemos considerando, na esfera do direito privado, três conceitos, sendo o primeiro o gênero, o segundo uma espécie e o terceiro a subespécie: o fato jurídico, ato jurídico e negócio jurídico.

Tomemos fato jurídico como todo acontecimento, vertido em linguagem competente, que se subsume a uma classe de acontecimentos descrita na hipótese de uma norma abstrata.

Se o antecedente de uma norma abstrata descreve um comportamento, voluntariamente praticado, e manifestado pela linguagem competente, estaremos lidando com os atos jurídicos.

Os atos jurídicos podem ser obrigatórios, proibidos ou facultados. São negócios jurídicos os atos praticados, no âmbito de direito privado, de forma facultativa e que veiculem uma ou mais norma individual e abstrata¹². Assim, o negócio jurídico é a manifestação de vontade exercida nos moldes do direito positivo.

Firme na noção de que um ato complexo é (I) dotado de elementos, (II) composto de requisitos para se atingir certas finalidades e (III) dependente de fatores para atingir certos resultados, Antônio Junqueira de Azevedo enuncia que são os elementos que determinam a existência do negócio jurídico, o preenchimento de requisitos que determinam a validade – devendo-se sublinhar que para o referido

12. Dizer que o negócio jurídico é uma conduta facultada é outro modo de assinalar que se trata de uma manifestação de vontade.

Professor existência e validade são conceitos que não se confundem – e a verificação de certos fatores que geram a eficácia do ato.¹³

Feito tal esclarecimento, diremos que, com relação aos elementos dos negócios jurídicos, o Professor Antônio Junqueira de Azevedo os classifica em elementos gerais – que devem estar presentes em qualquer espécie de negócio jurídico – e os elementos categoriais que determinam a natureza (espécie) de negócio jurídico.

Os elementos gerais¹⁴, por sua vez, se dividem em elementos intrínsecos, ou constitutivos do ato e extrínsecos, ou pressupostos do ato¹⁵.

Um primeiro elemento intrínseco a ser indicado é a forma que é o suporte físico em que o negócio se manifesta, ou seja, o canal no qual a mensagem é transmitida. Nas palavras de Antônio Junqueira de Azevedo a forma é o tipo de “manifestação que veste a declaração”¹⁶.

Outro elemento intrínseco é o conjunto de enunciados prescritivos que compõem as diversas cláusulas, artigos ou disposições do ato jurídico¹⁷.

Por fim, o terceiro elemento intrínseco seriam as “condições negociais”. Vejo que esse elemento abarca as condições pragmáticas, adotadas por uma determinada comunidade jurídica, para que certo ato de fala seja tido como a declaração de uma vontade.

13. AZEVEDO, Antônio Junqueira. *Negócio jurídico*. Existência, validade e eficácia. 8. ed. 3. tir. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 30.

14. Id., *Ibid.*, p. 34-35.

15. Id., *Ibid.*, p. 34.

16. Id., *Ibid.*, p. 32.

17. AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico*. Existência, validade e eficácia. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 32.

Os elementos extrínsecos, por sua vez, seriam o agente que pratica o ato, o tempo e o local em que o negócio é firmado¹⁸.

Além de elementos gerais, presentes em qualquer negócio, há elementos categoriais, ou seja, aqueles que são variáveis conforme a espécie de negócio que se leva em consideração.

Alguns elementos categoriais são implícitos ao tipo – chamados de naturais ou derogáveis – de sorte que a inexistência expressa deles em um contrato é irrelevante para o aperfeiçoamento do negócio jurídico. Outros elementos categoriais são inderrogáveis, isto é, têm de estar no negócio para determinação do tipo e do regime jurídico do negócio jurídico. Diríamos que a presença de elementos categoriais inderrogáveis é requisito para que um determinado negócio seja de determinada espécie¹⁹.

Nos negócios abstratos, os elementos categoriais inderrogáveis são vinculados à forma. Assim, a natureza jurídica (qualificação) é identificada a partir da seleção e combinação dos símbolos expressos no suporte físico em que se manifesta o negócio. A título de exemplo, certos títulos de crédito são abstratos porque sua qualificação jurídica é determinada a partir de seu suporte físico, isto é, a partir da seleção e combinação dos símbolos (suporte físico) que são expressos no canal que transmite a mensagem jurídica.

Já os negócios causais se dividem entre aqueles que possuem causa pressuposta ou causa finalística. Passamos a explicar cada uma delas.

Nos de causa pressuposta, o negócio convive com certas condições necessárias, inerentes a seu objeto, para que se apresente como tal. Por exemplo, no perdão de dívida, a existência do débito é pressu-

18. AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico*. Existência, validade e eficácia. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 150.

19. AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico*. Existência, validade e eficácia. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

posto para que seja perdoado. Por isso que a existência da dívida seria a causa do negócio jurídico²⁰.

Já nos negócios causais finalísticos, a finalidade ou o resultado esperado pelo negócio passa a ser um elemento ínsito à própria definição da natureza jurídica do negócio. Assim, a sociedade é o negócio jurídico mediante o qual duas ou mais pessoas pretendem contribuir com bens ou serviços para que seja partilhado certo resultado. Sem esse terceiro elemento finalístico, não há que se falar em sociedade.

Portanto, ora, o direito valoriza a forma – isto é o conjunto de signos selecionados para exteriorizar o ato e o modo em que eles se combinam – ora o objeto – as prestações jurídicas modalizadas deonticamente – ora a finalidade como elementos ínsitos que hão de estar presentes nos negócios jurídicos para que eles recebam as tutelas jurídicas que lhe sejam próprias.

Interessante observar que Antônio Junqueira de Azevedo busca distinguir o elemento categorial inderrogável da causa. Assim, assinala que o elemento categorial inderrogável é a cláusula que faz referência à causa e a causa é algo extrínseco ao negócio jurídico, seja pressuposta, seja finalística²¹.

Por outro lado, se pensarmos que a linguagem constitui realidade, poderemos concluir que os elementos categoriais inderrogáveis constituem juridicamente a causa. Ao mencionarem a causa, tornarão essa condição do negócio como uma realidade constituída pelo pró-

20. “Continuando no exame do elemento categoria inderrogável objetivo, próprio de todos os negócios causais, quer-nos parecer que ele pode ser típico, ora por se referir a um fato logicamente anterior (ainda que cronologicamente não o seja) ao próprio negócio que o justifica (causa preissuposta), ora por se referir a um fato futuro para o qual tende (causa final).” (AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico*. Existência, validade e eficácia. 4. ed. 8. tir. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 147.).

21. AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico*. Existência, validade e eficácia. 4. ed. 8. tir. São Paulo: Saraiva, 2002. p.149.

prio negócio, embora passível de refutação pelas diversas autoridades competentes.

Assim, uma linguagem posterior que infirme a existência de causa, anteriormente referida pelos elementos categoriais inderrogáveis, estará negando o próprio sentido que se atribui àqueles elementos categoriais inderrogáveis e, portanto, estará requalificando ou desqualificando a natureza mesma do negócio.

Nesse sentido, cremos que a qualificação de certo negócio jurídico com a natureza X ou Y não depende apenas da presença de elementos categoriais inderrogáveis, enquanto enunciados do suporte físico, mas também da aceitação desses elementos categoriais, como instâncias que se referem a uma causa que não esteja infirmada por linguagem competente habilitada para tanto.

Em outras palavras, se há negócio jurídico de perdão de dívida e se comprova, pela linguagem competente do direito, que a dívida não existia, o elemento categorial inderrogável que é a menção à dívida, em cláusula contratual, perde sua habilidade de atuar como elemento qualificador do negócio jurídico, de tal sorte que não se dirá mais, a partir de desconstituição da causa, que “existe” tal negócio jurídico.

Portanto, sustento que a aceitação jurídica da existência de causa – isto é a causa como fato jurídico e não como evento – é o elemento que fixa a qualificação jurídica do negócio causal.

Avançando, com relação aos requisitos de validade do ato jurídico – ou, os requisitos de ausência de nulidade ou anulabilidade do ato jurídico – Antônio Junqueira de Azevedo indica (I) a própria declaração de vontade que perfaz o negócio jurídico e (II) o modo em que os elementos gerais do ato se constituem.

Nesses termos, para fins de validade em sentido estrito do negócio jurídico, a declaração de vontade deve ser:

a) resultante de um processo seletivo; b) querida com plena consciência da realidade; c) escolhida com liberdade; e d) deliberada sem má fé.²²

No tocante aos demais elementos gerais do negócio jurídico, o ato jurídico deve apresentar um objeto lícito, possível e determinável²³, ao passo que a forma deve ser livre ou conforme a prevista pelo direito positivo²⁴.

Quanto aos requisitos extrínsecos do negócio jurídico, o agente deve ser competente e o ato deve ser realizado conforme as condições de tempo e espaço previstos pelo direito²⁵.

Finalmente, além dos elementos existenciais e dos requisitos de validade, há os fatores que determinam eficácia do negócio jurídico. Em nossa visão, se tomarmos que a eficácia técnica se divide em sintática e semântica, haverá eficácia técnica sempre que inexistir, no direito, óbice para realização das normas inseridas no negócio jurídico e eficácia semântica quando o objeto puder ser concretizado.

Em uma síntese, portanto, concluímos o seguinte: elementos gerais do ato condicionam sua existência; elementos categorias condicionam sua qualificação; certos requisitos determinam sua validade (ou ausência de nulidade ou anulabilidade); e certos fatores determinam a eficácia do negócio jurídico. Guardemos esses conceitos que serão úteis para o desenvolvimento de nosso argumento nos próximos itens.

22. Esses requisitos de validade estão inseridos nos artigos 138 a 156 do Código Civil.

23. *Ibidem*, p. 43. Essa é a previsão do artigo 104, inciso II, do Código Civil.

24. *Ibidem*, p. 43. Vide artigo 104, inciso III, do Código Civil.

25. *Ibidem*, p. 43.

5. Do trânsito do direito privado ao direito tributário

Firmes na noção de que um ato jurídico deve ter elementos gerais e categoriais que determinam sua existência e natureza, requisitos de sua legitimidade e fatores que determinam sua eficácia, podemos pensar como essas instâncias influenciam o direito tributário.

Observando-se o artigo 116, inciso I, do Código Tributário Nacional, nota-se que as situações jurídicas são tidas como ocorridas desde o momento em que estejam definitivamente constituídas, nos termos de direito aplicável.

Isso significa que os elementos existenciais dos negócios jurídicos, que os constituem enquanto existentes no direito positivo, deverão de estar presentes para que o negócio seja tido como instituído.

Assim, sem a manifestação de vontade, formalizada por linguagem competente, sem as normas introduzidas que objetivam essa manifestação e sem as condições pragmáticas para que o negócio venha a ser, socialmente, tido como enunciando uma linguagem jurídica, o negócio não existirá e, portanto, será inoponível às autoridades administrativas. Nesse sentido, Karem Jureidini Dias esclarece:

Insistimos que não há competência jurídica para a autoridade administrativa no âmbito fiscal desconstituir um fato ou um ato de natureza civil, mas tal autoridade administrativa tem o dever-poder de averiguar a suficiência da prova do suporte fático na constituição do fato jurídico tributário.²⁶

Por esse prisma, se a parte alega que determinado recurso financeiro é oriundo de mútuo, mas não consegue provar a respectiva manifestação de vontade, mediante documento hábil, o Fisco não

26. DIAS, Karem Jureidini. *Fato jurídico tributário*. Revisão e efeitos jurídicos. São Paulo: Noeses, 2011. p. 190.

está obrigado a acatar existência de tal negócio, enquanto válido em sentido lato no direito brasileiro. Vejamos, nesse sentido, a ementa de decisão emanada do antigo 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, a seguir citada:

(...) EMPRÉSTIMO – O mútuo deve ser comprovado mediante documentação hábil e idônea, não sendo suficiente estar consignado nas declarações do mutuante e do mutuário. MÚTUAO ENTRE CÔNJUGES – Quanto a empréstimos efetuados entre ascendentes/descendentes e cônjuges, basta que mutuante e mutuário os declarem e que o primeiro disponha de condições de efetuar o mútuo e ainda, que as respectivas declarações tenham sido entregues dentro do prazo legal, para que o respectivo valor seja aceito para cobrir acréscimo patrimonial. GANHO DE CAPITAL – ALIENAÇÃO DE BENS – São tributáveis os ganhos auferidos na alienação de bens, representados pela diferença entre o valor da venda e o custo de aquisição. Preliminares rejeitadas. Recurso parcialmente provido. Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo o valor relativo ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto do ano-calendário de 1998. Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente. Publicado no DOU em: 28.01.2009 Relator: Antonio Lopo Martinez. Recorrente: (...) Recorrida: 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR.²⁷

O negócio jurídico também deve conter os elementos extrínsecos como agente, tempo e espaço. A título de exemplo, a emissão de nota fiscal inidônea por “empresa laranja” – inexistente – não gera crédito

27. 1º Conselho de Contribuintes. 4ª. Câmara. Acórdão 104-22.817 em 07.11.2007 IRPF – Ex(s): 1998 a 2001.

de ICMS, justamente, por faltar um dos elementos do negócio de circulação de mercadorias que é um dos agentes, isto é o vendedor.²⁸

Além dos elementos genéricos, a presença de elementos categoriais e, segundo pensamos, a sustentabilidade da causa por eles afirmados – no caso dos negócios jurídicos causais – é outra instância que influencia na qualificação jurídica do fato. Explicamos.

Inicialmente, observemos que nos negócios abstratos, é a forma, isto é, o conjunto de signos selecionados e o modo em que esses signos são combinados no suporte físico que são relevantes para que o negócio jurídico seja qualificado desta ou daquela maneira. Assim, se for instituído um tributo sobre a emissão de notas promissórias, se determinado título de crédito T não for composto daquelas notas tais ou quais que caracterizam as notas promissórias, não haverá incidência da norma tributária sobre a emissão de T.

Nos negócios causais, por sua vez, a inexistência de um elemento geral ou a inexistência provada de causas pressupostas ou finalísticas, previstas pelo direito positivo para que os negócios jurídicos sejam qualificados desta ou daquela maneira, permite a requalificação ou desqualificação do ato praticado pelo contribuinte, em razão da ausência de um dos requisitos que o negócio jurídico deve ostentar para ser aquilo o que deve ser²⁹.

Assim, por exemplo, se certo documento designa uma operação de compra e venda, mas o negócio não é oneroso, negócio jurídico de compra e venda não há, de sorte que o Fisco estará habilitado para requalificar – em outra situação jurídica – ou desqualificar – para não enquadrá-la em nenhuma outra situação jurídica – a linguagem

28. Nesse sentido, a decisão da Câmara Reunidas do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo: TIT – SP DRT. 1 – 23214/78 – 23/07/1981, Relator, Durlec Dias Conrado.

29. Sobre a importância da causa no direito tributário, vide: DIAS, Karem Jureidini. *Fato Jurídico Tributário*. Revisão e efeitos jurídicos. São Paulo: Noeses, 2012. p. 194.

produzida pelo contribuinte, para fins de perfazer a incidência da norma tributária.

A jurisprudência administrativa costuma designar esses descompassos de “abuso de forma”, ou de desqualificá-los em razão de um princípio da “substância sobre a forma” o que, muitas vezes, é outro modo de dizer que o negócio está provido da causa jurídica que lhe qualifica como tal³⁰.

Outra hipótese é o simulacro de negócio sem sua causa finalística. Por exemplo, na operação “casa-separa”, partes constituem uma sociedade com o fim exclusivo de evitar o ganho de capital sobre a alienação de ativos. Como a constituição de sociedade é um ato finalístico – a finalidade de se desenvolver uma atividade para se chegar a certo resultado – a ausência do preenchimento de tal pressuposto “contamina” o negócio jurídico.

Em suma, entendemos que nos negócios causais, a ausência de verificação de causa permitirá à autoridade fiscal requalificar o negócio jurídico, por incompatibilidade entre o negócio e os elementos categoriais que determinam sua natureza ou qualificação.

Pois bem, examinada a possibilidade de requalificação dos negócios jurídicos a partir de seus elementos genéricos ou categoriais, passarei a examinar outro problema que é o de requisitos que, uma vez não observados, podem acarretar nulidade ou anulabilidade do negócio jurídico.

Genericamente, diríamos que vícios como nulidade ou anulabilidade do negócio jurídico não são relevantes para se determinar a incidência de certo tributo, justamente, em razão do mandamento

30. A título de exemplo, o ACÓRDÃO 101-95552, emitido pelo então 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que teve como relator Paulo Roberto Cortez, indica, em sua ementa “abuso de forma”, para desqualificar o planejamento tributário, mas trata, no corpo do voto, da operação “casa-separa” que será mais bem explicada no capítulo VIII de nossa tese, indicando, expressamente, a existência de simulação.

veiculado pelo artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional, que prescreve que para a ocorrência do “fato gerador” – isso é do acontecimento previsto no antecedente da regra matriz de incidência tributária – é indiferente a validade dos atos jurídicos praticados.

Melhor explicando, na dicção do artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional, ainda que o ato jurídico apresente defeitos que acarretem sua nulidade ou anulabilidade, a presença de tais defeitos seria indiferente para a verificação do fato jurídico tributário.

Assim, o fato de que o objeto é ilícito, de que o agente é incapaz, ou de que a forma do ato está em descompasso com certa prescrição, não são, genericamente dizendo, elementos que condicionam a qualificação de certo fato jurídico tributário, desde que ostentem validade em sentido lato e desde que possam ser qualificados como o tipo de negócio jurídico que receba aquela incidência normativa específica.

Quando se examina a distinção entre elementos genéricos e categoriais do ato jurídico, de um lado, e requisitos de validade, de outro, é possível compreender e compatibilizar os artigos 116, inciso I, do Código Tributário Nacional e 118, inciso I, do mesmo Código.

Quando o primeiro diz que as situações jurídicas são tidas como ocorridas desde o momento em que estejam definitivamente constituídas, nos termos de direito aplicável, trata dos elementos genéricos que condicionam a existência do negócio jurídico e dos elementos categoriais que importam à qualificação da situação jurídica e à norma tributária que coincide sobre determinada situação jurídica. Já quando o artigo 118, inciso I, do mesmo Código, trata da irrelevância da validade para fins de determinação dos efeitos dos atos jurídicos, está enunciando que eventual defeito não importa para a qualificação do evento tributável.

A título de exemplo, se a venda de uma mercadoria é realizada por pessoa absolutamente incapaz, ela não deixa de ser venda porque

presente sua causa. Porém, ela será um ato nulo nos termos do artigo 166, inciso I, do Código Civil.

Nos termos do artigo 116, inciso I, do mesmo Código, por que o negócio existe e por que presentes seus elementos categoriais, poderá a autoridade administrativa reputá-la como uma venda para fins tributários. Agora, nos termos do artigo 118, inciso I, do mesmo Código, nem a autoridade administrativa nem o contribuinte poderão alegar que tal operação não se trata de compra e venda para fins fiscais.

Se por outro lado, uma suposta compra e venda é realizada e não existe mercadoria, preço ou partes, estarão faltando tanto elementos categoriais como existenciais do ato jurídico. A operação, nessa hipótese, deverá ser desqualificada ou requalificada por autoridades administrativas, conforme o caso. Nesse mesmo sentido, Karem Jureidini Dias, assim sustenta:

A autoridade administrativa não pode arguir a invalidade do ato ou negócio formalmente apresentado pelo contribuinte, devendo proceder, como dissemos, nos estritos limites de sua competência. Isso quer dizer que não tem o poder de negar a relação jurídica que efetivamente nasceu, seja no âmbito cível ou em qualquer outro. A revisão fiscal tem somente competência da suficiência da prova de ocorrência do ato formalmente apresentado e desde que no pressuposto de prova de ocorrência de outro fato ou ato que compõem o conjunto suficiente a denotar o fato colhido pela incidência fiscal.³¹

Avançando em nosso exame sobre a interação entre negócio jurídico e aplicação da norma tributária, voltemos agora a outro aspecto do negócio jurídico que é sua eficácia. Vale lembrar que, nos termos do artigo 118, inciso II, do Código Tributário Nacional, os efeitos

31. DIAS, Karem Jureidini. *Fato jurídico tributário*. Revisão e efeitos jurídicos. São Paulo: Noeses, 2012. p. 214.

do “fato gerador” são irrelevantes para fins de incidência da norma tributária.

É preciso, nesse ponto, anotar que efeito é algo distinto do fato jurídico. Assim, quando se examina a incidência de certa norma tributária é preciso perquirir se incide sobre (I) a manifestação de vontade que é o negócio jurídico ou se incide sobre (II) os efeitos jurídicos dessa manifestação de vontade.

Por exemplo, se pensarmos acerca da hipótese de incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (“ICMS”) verificaremos que o critério temporal é a saída da mercadoria do estabelecimento vendedor. Assim, o critério temporal desse imposto dependeria, por exemplo, da satisfação de eventual cláusula suspensiva que impedisse a eficácia do negócio jurídico de compra e venda.

Por outro lado, uma vez eficaz o negócio jurídico e saída a mercadoria, efeitos posteriores serão irrelevantes para condicionar o negócio. Assim, se a mercadoria foi devolvida ou se houve inadimplência por parte do comprador, enfim, qualquer outro efeito proveniente do acontecimento constituído pelo fato jurídico tributário é irrelevante para fins de se examinar a incidência tributária de certa norma sobre a situação tal ou qual.

Em síntese, é possível concluir que os elementos genéricos e os elementos categoriais inderrogáveis do negócio jurídico, a causa prevalente juridicamente e os fatores que condicionam a eficácia do negócio jurídico, quando o fato jurídico tributário for oriundo do resultado dessa eficácia, são as instâncias relevantes para a autoridade administrativa examinar o negócio jurídico para fins de qualificação jurídico-tributária.

Por outro lado, são irrelevantes, no campo tributário, eventual nulidade ou anulabilidade do negócio jurídico – em razão da dicção do artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional – e os fatores de eficácia, quando for o próprio negócio, e não um efeito seu, que

estiver conotado no antecedente da regra geral e abstrata que institui o tributo.

É justamente a partir desse viés que enxergamos o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. O dispositivo dispõe o seguinte:

Art. 116; Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Levado a sério o que enunciamos acima, podemos concluir que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador porque (I) desprovidos de elementos gerais não chegam a existir no plano jurídico (simulação absoluta) ou (II) desprovidos de elementos categoriais, são inadequadamente qualificados (simulação relativa).

6. Propósito negocial e requalificação dos negócios jurídicos

Aceitas as conclusões anteriormente expostas, podemos pensar a questão da necessidade de propósito negocial em três planos distintos.

O primeiro deles, no caso de verificação de eventual evasão tributária, quando o contribuinte qualifica inadequadamente um negócio jurídico. Pensemos sobre essa hipótese em que casos a necessidade de propósito negocial pode se manifestar.

Indo direto ao ponto, devemos assinalar que o propósito negocial deve estar presente, para fins de oponibilidade de atos jurídicos ao Fisco sem a ocorrência de evasão, quando se tratar de um negócio jurídico do tipo causal finalístico.

De fato, nesse tipo de ato, o caráter finalístico compõe elemento categorial do negócio jurídico, contribuindo para sua qualificação. Na ausência dessa característica, creio que o negócio causal finalístico perca sua natureza jurídica, tal como delineada pelo direito positivo.

Por esse prisma, eventual qualificação empreendida pelo contribuinte, de um negócio causal finalístico em que essa finalidade não é perseguida, torna-se inadequada. Como decorrência dessa inadequação, o contribuinte teria se servido de um regime jurídico tributário sem a configuração do suporte fático suficiente que lhe permitiria assim o fazer, possibilitando a requalificação pela autoridade fiscal.

Assim, por exemplo, na constituição de uma sociedade, o intuito de se obter resultados decorrentes de uma atividade econômica aos sócios é essencial a essa figura jurídica. Por isso que uma “empresa-veículo” ou uma operação do tipo “casa-separa” revelam atos não oponíveis, segundo penso, ao Fisco: não se pode criar uma sociedade com o propósito específico de se reduzir a tributação de certa operação jurídica.

Por outro lado, aos atos do tipo abstratos ou causais pressupostos a finalidade íntima do agente é indiferente para sua qualificação. Tomemos um exemplo. A redução do capital social de uma pessoa jurídica tem como pressuposto que o capital esteja em excesso ou não seja necessário às atividades daquela pessoa jurídica. Cumprido esse requisito, se o capital social é reduzido para amenizar uma tributação decorrente do ganho de capital da venda ou por outro motivo qualquer, a inexistência de propósito extratributário não pode ser invocada pelo Fisco para desconsiderar o negócio jurídico.

Podemos também pensar que a necessidade de propósito negocial também pode ser utilizada pelo legislador como forma de neutralização preventiva da elisão tributária. Explicamos.

Se o legislador cria certo benefício fiscal visando a atingir determinado resultado, poderá indicar que o propósito negocial emerge

como um requisito para aproveitamento do referido benefício fiscal. Isso pode se dar para uma imunidade, para o aproveitamento de um incentivo e assim por diante.

Note-se que a necessidade da existência do propósito comercial acaba atuando como um limitador para aproveitamento do incentivo ou benefício tributário, impedindo, preventivamente, que o contribuinte se aproveite do regime jurídico mais favorável sem a consecução dos fins axiologicamente perseguidos pelo direito.

Nesses casos, evidentemente, o propósito será um requisito de aplicação do benefício devendo ser exigido pela autoridade administrativa. O que se exige é que haja clara menção na legislação tributária. Esses intuitos da legislação não podem ser “inventados” pela autoridade fiscal, exigindo requisitos não existentes na legislação.

Poderia, também, o propósito comercial ser aspecto descrito na hipótese de incidência de um tributo antielisivo (norma antielisiva repressiva específica), devidamente delineada pela lei. Trata-se de uma possibilidade teórica mas que não verificamos na prática – ao menos até o presente momento – razão pela qual não pretendemos cansar o leitor aprofundando essa análise.

Por fim, não admitimos, como já dissemos, que o propósito comercial seja utilizado para “colorir” uma norma geral antielisiva repressiva, como alguns predicam. Essa hipótese implicaria a possibilidade de uma autoridade administrativa desconsiderar qualquer planejamento tributário efetivado com o propósito de economizar tributo, independentemente do regime jurídico dos atos de direito privado praticados que permitiram o planejamento ou da existência de norma tributária que assim o preveja.

Como já discorremos, essa possibilidade implicaria frontal violação ao princípio da legalidade, porque permitiria a cobrança de obrigação tributária, simplesmente, não prevista na legislação pertinente. Traria o risco, também, de tratamento não isonômico, diferenciando

contribuintes, não pela sua capacidade contributiva, mas por motivos exógenos que poderiam, casualmente, “legitimar” um planejamento tributário. É claramente inaceitável.

Em suma, portanto, entendemos que o propósito negocial deve ser tido como relevante na análise de planejamento tributário, quando a operação praticada pelo contribuinte envolver negócios jurídicos causais finalísticos, ou quando a norma tributária expressamente exigi-lo.

ALTERAÇÃO JURISPRUDENCIAL DO STF SOBRE NÃO CREDITAMENTO DO IPI NA ENTRADA DE INSUMOS ISENTOS NÃO ATINGE A COISA JULGADA CONFORMADA NOS TERMOS DE JURISPRUDÊNCIA ANTERIOR

Ives Gandra da Silva Martins

Examinaremos neste artigo recente decisão do STF que aborda relevante questão envolvendo mudança jurisprudencial sobre questão tributária envolvendo o direito a crédito ou não do IPI nas hipóteses de isenção.

Durante seis anos a jurisprudência do Pretório Excelso foi no sentido da isenção, à luz do definido no artigo 175 do CTN, assim redigido:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente,

por implicar exclusão do crédito tributário e não da obrigação, geraria direito à compensação do IPI recolhido nas operações anteriores.

A alteração de sua orientação levou a Fazenda Nacional a ingressar com ações rescisórias, pretendendo anular todos os feitos transitados em julgado, à época da jurisprudência pretérita.

Em Recurso Extraordinário (n. 590.809-RS) interposto por contribuinte com fulcro no art. 102, III, alínea “a”, da Constituição Federal, o Plenário virtual do Pretório Excelso reconheceu a exis-

tência da Repercussão Geral, das seguintes questões suscitadas: (i) admissibilidade ou não de ação rescisória para desconstituir acórdão em razão de nova orientação da Corte (coisa julgada e segurança jurídica); (ii) permissão ou não do creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

O apelo extremo foi manejado em face de acórdão proferido pela C. Primeira Seção do Eg. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que conheceu e proveu a Ação Rescisória ajuizada pela União em 06/02/2007, para desconstituir o aresto proferido na APC n. 2003.71.07.003662-1. O v. julgado rescindendo reconheceu o direito da empresa recorrente ao creditamento de IPI nas hipóteses de entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem imunes, isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, conforme o entendimento jurisprudencial uníssono à época.

Na rescisória, a União sustentou que a decisão rescindenda, ao autorizar o direito ao aproveitamento dos créditos em discussão, violara o art. 153, § 3º, incisos I e II da Carta Magna, bem como o art. 150, § 6º do texto constitucional, ensejando o cabimento de ação para desconstituição do julgado, com base no art. 485, inciso V, do Código de Processo Civil.

Em 12/02/2007, o Desembargador Federal Vilson Darós deferiu a antecipação da tutela pleiteada pela União, para suspender a execução do acórdão rescindendo, sob o fundamento de que o Supremo Tribunal Federal teria revisto seu posicionamento para afirmar a impossibilidade do creditamento do IPI referente aos insumos havidos com alíquota zero, isentos, imunes ou não tributados, utilizados na fabricação de produto tributado com alíquota positiva pelo IPI.

A empresa ré apresentou contestação, na qual sustentou que, quando da prolação da decisão rescindenda, a jurisprudência acerca

do tema era pacífica, inclusive perante o Supremo Tribunal Federal¹; que sua alteração comprometeria tanto a segurança jurídica, quanto a estabilidade das relações sociais; e, finalmente, que o direito ao creditamento do IPI deveria ser mantido, eis que o contrário provocaria ofensa frontal e inequívoca ao contido no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal.

Apresentadas as razões finais pelas partes, o feito foi remetido ao Ministério Público Federal, que se manifestou pelo conhecimento da Ação Rescisória e, no mérito, pela sua procedência. Em 06/09/2007, a C. Seção do TRF-4ª Região julgou procedente a Ação Rescisória ajuizada pela União para desconstituir o acórdão proferido na APC n. 2003.71.07.003662-1.

Inconformada, a empresa sucumbente interpôs Recursos Especial e Extraordinário, ambos admitidos pelo Desembargador Federal Vice-Presidente daquele Tribunal.

No Eg. Superior Tribunal de Justiça, o Sr. Ministro José Delgado, relator, não conheceu do Especial, sob a compreensão de que a matéria suscitada teria natureza eminentemente constitucional.

No Supremo Tribunal Federal, o Recurso Extraordinário foi distribuído, em 24/07/2008, ao Sr. Ministro Marco Aurélio, que submeteu a repercussão geral ao crivo do C. Plenário virtual. Reconhecida essa, o Ministério Público Federal, em parecer da lavra do Subprocurador-Geral da República, Dr. Wagner de Castro Mathias Netto, opinou pelo desprovimento da iniciativa da recorrente.

O primeiro signatário deste artigo sustentou oralmente, em 11/09/2014, perante o Pleno do Pretório Excelso, as razões de recurso, demonstrando que a ação rescisória não merecia prosperar, sob pena de grave violação aos ditames constitucionais da coisa julgada e da segurança jurídica, inerentes ao Estado Democrático de Direito.

1. Apenas havia um voto vencido do Min. Ilmar Galvão.

A Rescisória manejada pela União utilizou como fundamento a mudança superveniente de jurisprudência pelo Supremo Tribunal Federal. Todavia, quando dessa alteração, o acórdão rescindendo, já havia transitado em julgado sob a égide do entendimento anteriormente pacificado naquela Eg. Corte. Portanto, o pleito foi ajuizado com o intuito de alterar situação jurídica já consolidada, eis que o Supremo ainda não havia modificado sua jurisprudência acerca da interpretação dada aos artigos 153, § 3º, incisos I e II, e 150, § 6º, todos da Constituição Federal.

No caso em apreço, cumpre relembrar que, à época da prolação da decisão rescindenda (02/03/04), a jurisprudência firmada pelo Eg. Supremo Tribunal Federal em relação ao direito ao crédito em questão, era pacífica² conforme se pode verificar a partir da leitura de trecho do acórdão objeto da Rescisória:

No âmbito dos tribunais superiores (STF e STJ), a matéria vem recebendo idêntico tratamento, como demonstram os acórdãos abaixo descritos:

‘CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido. (RE 212.484-2/RS, Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim). RECURSO ESPECIAL. IPI. INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CREDITAMENTO. 1. O egrégio STF, considerando o princípio constitucional da não-cumulatividade, assegurou ao contribuinte do IPI o direito de creditar-se do imposto

2. Diga-se pacífica no sentido de que – embora ressalvado o entendimento do Min. Ilmar Galvão –, todos os pleitos ajuizados acerca desse tema foram julgados procedentes em benefício das empresas no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

na hipótese de aquisição de insumos e matérias-primas isentos ou tributados à alíquota zero. 2. Agravo regimental provido. (AGA 459472/SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, unânime, DJ de 17/11/2003).’

[...]

Assim, **segundo o entendimento jurisprudencial majoritário**, como acima se demonstrou e que adoto como razões de decidir, é legítimo o direito ao crédito de IPI na hipótese de entrada de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem imunes, isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero, merecendo acolhimento a pretensão. (grifos no original) (AC n. 2003.71.07.003662-1/RS, TRF4. Relator Des. Federal Dirceu de Almeida Soares, Segunda Turma, Julgado em 02/03/2004, DJU 24/03/2004, págs. 434 a 443)

Ressalta-se que o mencionado aresto rescindendo não se amparou em uma tese sem qualquer cabimento, mas sim dirimiu uma questão jurídica e solucionou-a com apoio no entendimento pacífico, à época, firmado pelos Tribunais Regionais, Superior Tribunal de Justiça e pela Suprema Corte.

Cabe, ainda, acentuar, por relevante, que a questão acerca do aproveitamento dos créditos em discussão foi levada pela primeira vez, ao Plenário do Eg. STF, no julgamento do RE n. 212.484-2 (DJ 27.11.98), da relatoria do Min. Nelson Jobim, tendo ficado decidido, por maioria, vencido somente o Min. Ilmar Galvão, que as empresas tinham direito ao creditamento, em se tratando de matéria prima isenta, utilizada na fabricação do produto industrializado sobre o qual o IPI incide com alíquota positiva.

Logo após o aludido precedente, foram julgados mais cinco apelos extremos pelo C. Plenário sobre o tema, pertinente aos insumos com alíquota zero e não tributados, em todos tendo ficado vencido

apenas o Sr. Min. Ilmar Galvão.³ Nesse mesmo sentido, também foram apreciados pela C. 2ª Turma dois acórdãos, AgRg nos RE n. 293.511-5 e 317.417 (DJ de 21/03/03), ambos relatados pelo Min. Celso de Mello; e um voto do Sr. Ministro Sydney Sanches, na C; 1ª Turma, no AgRg no RE n. 363.777, bem como várias foram as posteriores decisões monocráticas proferidas fundamentando-se naqueles julgamentos plenários.⁴

Portanto, pode-se afirmar que, na data da prolação do acórdão rescindendo, o entendimento firmado pelo Eg. Supremo Tribunal Federal em relação ao direito ao creditamento era pacífico na Egrégia Corte – exceto o voto do Sr. Ministro Ilmar Galvão –, o que se verifica a partir da análise das decisões monocráticas, colegiadas e plenárias anteriormente mencionadas.

Ocorreu que, posteriormente e com nova composição, a interpretação acerca do citado tema constitucional foi modificada pelo Plenário do STF, no julgamento do RE n. 353.657, da relatoria do Sr. Ministro Marco Aurélio (DJ 05/03/2007). Foi com base nessa alteração de jurisprudência que a União Federal ajuizou, antes da publicação daquele aresto, a referida Ação Rescisória em **06/02/2007**.

3. Na sessão Plenária de 18/12/2002, foram julgados quatro REs, tendo sido Relator dos RE n. 350.446 e 356.668 o Sr. Ministro Nelson Jobim; e dos RE n. 357.277 e 358.493, o Sr. Ministro Ilmar Galvão, tratando-se, então, de alíquota zero, isenção e não tributação, sendo que, igualmente, nos quatro casos, somente ficou vencido o Sr. Ministro Ilmar Galvão (declarando-se impedido o Sr. Min. Maurício Corrêa). Verificou-se o mesmo na sessão seguinte, de 19/12/2002, no julgamento do AgR no RE n. 327.004 (DJ 07.03.03).

4. Da relatoria do Min. Celso de Mello: RE 369.876 (DJ 27/03/03), RE 370.509 (DJ 27/03/03), RE 370.722 (DJ 21/03/03), RE 370.742 (DJ 01/04/03), RE 371.848 (DJ 27/03/03), dentre outros. Da relatoria do Min. Nelson Jobim: RE 370.650 (DJ 17/03/03), RE 370.748 (DJ 31/03/03), RE 371.846 (DJ 09/04/03), RE 371.846 (DJ 07/04/03), RE 372.092 (DJ 31/03/03), dentre outros. Da relatoria da Min. Ellen Gracie: RE 353.600 (DJ 06/03/03), RE 371.711 (DJ 21/03/03), RE 372.345 (DJ 01/04/03), RE 370.426 (DJ 21/03/03), dentre outros.

Todavia, em que pesem as razões apresentadas pelo ente público, não se mostrou viável fundamentar-se um pleito rescisório em uma jurisprudência que se modificou somente após o trânsito em julgado do acórdão rescindendo, sob pena de desrespeito à segurança jurídica e à coisa julgada, as quais constituem elementos fundamentais do Estado Democrático de Direito⁵. Nesse sentido, invocou-se o RE n. 634.667, da relatoria do E. Ministro Celso de Mello, que em decisão monocrática, aduziu:

É importante rememorar, no ponto, o alto significado de que se reveste, em nosso sistema jurídico, o instituto da ‘res judicata’, que **constitui** atributo específico da jurisdição e **que se revela** pela dupla qualidade **que tipifica** os efeitos emergentes do ato sentencial: **a imutabilidade**, de um lado, e **a coercibilidade**, de outro.

Esses atributos que caracterizam a coisa julgada em sentido material, **notadamente** a imutabilidade dos efeitos inerentes ao comando sentencial, **recebem**, diretamente, **da própria** Constituição, **especial proteção** destinada a preservar a inalterabilidade dos pronunciamentos **emanados** dos Juízes e Tribunais, **criando**, desse modo, **situação** de certeza, de estabilidade e de segurança para as relações jurídicas.

[...]

É por essa razão que o Supremo Tribunal Federal, **por mais de uma vez, já fez consignar advertência** que põe em destaque **a essencialidade** do postulado da segurança jurídica e a con-

5. Ada Pellegrini Grinover, em artigo intitulado “Ação Rescisória e Divergência de Interpretação em Matéria Constitucional, RT, São Paulo, n. 87, p. 37-47, jul./set. 1997.”: “No balanceamento dos valores em jogo, o legislador previu expressamente, no art. 485, CPC, os casos de rescindibilidade da sentença passada em julgado. Mas, diante da relevância do instituto da coisa julgada, tais casos devem ser estritamente aplicados, com especial rigor. Em suma, a interpretação das normas excepcionais que regem a ação rescisória não pode ser extensiva, sob pena de comprometer-se o equilíbrio social, econômico e político da nação.” (grifamos)

seqüente imprescindibilidade de amparo e tutela das relações jurídicas definidas por decisão **transitada** em julgado:

[...]

O que se revela incontroverso, nesse contexto, é que a exigência de segurança jurídica, **enquanto expressão** do Estado Democrático de Direito, **mostra-se impregnada** de elevado conteúdo ético, social e jurídico, **projetando-se** sobre as relações jurídicas, **mesmo** as de direito público (RTJ 191/922, Rel. p/ o acórdão Min. GILMAR MENDES), **em ordem a viabilizar** a incidência desse **mesmo** princípio sobre comportamentos **de qualquer** dos Poderes **ou** órgãos do Estado, **para que se preservem**, desse modo, **situações consolidadas e protegidas** pelo fenômeno da ‘*res judicata*’. (grifos no original)

(RE n. 634.667/DF, STF. Relator Min. Celso de Mello, DJe de 17/05/2013).

É relevante destacar que o posicionamento retro foi acompanhado, à unanimidade, pelos demais Senhores Ministros integrantes da C. Segunda Turma deste Eg. Pretório Excelso, quando do julgamento do Agravo Regimental interposto pela União em face dessa decisão monocrática, cujo acórdão restou assim ementado:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – COISA JULGADA EM SENTIDO MATERIAL – INDISCUTIBILIDADE, IMUTABILIDADE E COERCIBILIDADE: **ATRIBUTOS ESPECIAIS QUE QUALIFICAM OS EFEITOS RESULTANTES DO COMANDO SENTENCIAL – PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL QUE AMPARA E PRESERVA A AUTORIDADE DA COISA JULGADA – EXIGÊNCIA DE CERTEZA E DE SEGURANÇA JURÍDICAS – VALORES FUNDAMENTAIS INERENTES AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO – EFICÁCIA PRECLUSIVA DA “RES JUDICATA” – “TANTUM JUDICATUM QUANTUM DISPUTATUM VEL DISPUTARI DEBEBAT” – CONSEQUENTE IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DE CONTROVÉRSIA JÁ APRECIADA EM DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO.**

AINDA QUE PROFERIDA EM CONFRONTO COM A JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – A QUESTÃO DO ALCANCE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 741 DO CPC – MAGISTÉRIO DA DOUTRINA – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.

[...] (grifo nosso)

(RE n. 634.667-AgR/DF, STF. Relator Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe de 28/06/2013)⁶

A Ação Rescisória ajuizada pela União Federal não mereceu prosperar, na linha dos fundamentos achados no precedente mencionado, ainda que o acórdão rescindendo tenha se tornado em confronto com a jurisprudência **posteriormente** estabelecida na Suprema Corte. Preservou-se a situação anteriormente consolidada e protegida pela coisa julgada.

A segurança jurídica “*mostra-se impregnada de elevado conteúdo ético, social e jurídico, projetando-se sobre as relações jurídicas, mesmo as de direito público*”⁷:

O momento da vigência da jurisprudência inovadora (por repercussão geral, especialmente), que altera jurisprudência anterior, deverá ser o marco decisivo. **Todos aqueles atos-fatos pretéritos (porque ocorridos antes do início da vigência da nova jurisprudência), sob a vigência do precedente superado, deverão ser protegidos.** Resulta daí que nem os fatos, propriamente ditos, nem os efeitos que deles decorrem poderão ser atingidos pela mudança de orientação, pela jurisprudência inovadora. Assim como a confiança é pressuposta em relação às leis, o mesmo raciocínio,

6. Votaram com o Sr. Ministro Celso de Mello os Srs. Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Teori Zavascki. Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Cármen Lúcia.

7. RE n. 634.667-AgR/DF, STF. Relator Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe de 28/06/2013

mais objetivo, deverá comandar a aplicação do **princípio da irretroatividade às modificações jurisprudenciais**.⁸ (grifo nosso)

Em pedido sucessivo, foi requerido que o novo entendimento enunciado pelo Eg. STF quanto ao creditamento examinado, apenas fosse observado quanto aos fatos ocorridos após a publicação do aresto evidenciador da nova construção jurisprudencial, sob pena de violação ao supra mencionado princípio da irretroatividade, aplicável às modificações jurisprudenciais, bem como à coisa julgada e à segurança jurídica. Nessa mesma linha:

a) “**Se à luz da jurisprudência consolidada anterior**, o contribuinte não estaria obrigado ao pagamento de determinado tributo, em certas circunstâncias, ou se teria direito a créditos e a compensações que a nova jurisprudência modificadora não mais reconhece, então teremos, plenamente, **a invocação do princípio da irretroatividade, para a proteção dos fatos jurídicos pretéritos**.”⁹ (grifo nosso)

b) “[...] verifica-se que o trânsito em julgado do processo em que se discutia a contribuição social sobre os lucros ocorreu à época em que a Jurisprudência era pacífica e à luz da ‘segurança jurídica’ ampliada da nova Constituição. **Vale dizer, transitou em julgado a questão nos exatos moldes da Jurisprudência dominante, com o que a possibilidade de abertura da discussão da ‘coisa julgada’ – via ação rescisória – abalaria o ‘direito à segurança’ e não apenas ‘direitos concernentes à segurança’, a que se refere a Constituição**”.¹⁰ (grifo nosso)

8. TORRES, Heleno Taveira. *Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. Tese apresentada ao concurso público de títulos e provas para provimento do cargo de Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2009, p. 705.

9. Misabel Abreu Machado Derzi. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*, São Paulo: Noeses, 2009.

10. “Contribuição Social sobre o Lucro – decisão transitada em julgado anteriormente à reformulação jurisprudencial – inadmissibilidade de ação rescisória à luz

- c) “Assim compreendida, a coisa julgada, juntamente com a forma federativa de Estado, o direito de voto, o princípio da separação de poderes e os demais direitos e garantias individuais, faz parte do limitado rol das normas mais importantes do direito brasileiro. **Por isso, quando uma decisão transita em julgado, rigorosamente falando não é a sentença ou o acórdão que adquire validade suprema; essa incontestável pujança jurídica provém diretamente da norma constitucional.** Essa é uma premissa importantíssima que deve nortear todos os momentos de produção da comunicação normativa do sistema jurídico.” (grifo nosso)¹¹
- d) “[...] em face da existência e da vigência de um precedente consolidado, os fatos pretéritos já ocorridos inteiramente no passado e os seus respectivos efeitos, já desencadeados ou ainda por desencadear, independentemente de seu exercício, devem ser protegidos contra o advento das normas judiciais novas, modificativas.”¹² (grifo nosso)

Nessa linha, sustentou a recorrente que o momento da vigência da jurisprudência inovadora deveria ser um marco temporal: todos aqueles atos-fatos pretéritos ocorridos durante a vigência do precedente superado deveriam ser protegidos, sob a égide da coisa julgada, direito fundamental resguardado constitucionalmente, o qual deveria prevalecer sobre norma nova posterior, emanada do Judiciário.

Nesse sentido:

A resistência dessa tríade de garantias [direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada] oferece ao contribuinte proteção

da nova conformação constitucional do princípio da segurança jurídica” – parecer n. 0213/92, p. 171-180, Ives Gandra da Silva Martins.

11. Valverde, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*, São Paulo: Quartier Latin, 2004, pág. 130.

12. Misabel Abreu Machado Derzi, *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*, São Paulo: Noeses, 2009, p. 553.

contra qualquer ato de Estado. Ora, se até mesmo a lei é vedado modificar o ato jurídico perfeito, que dirá às autoridades administrativas. E, de igual modo, os atos do judiciário.¹³

Deveriam, pois, ser sopesados: a isonomia versus a coisa julgada e a segurança jurídica.

Por sete votos a dois, no dia 22/10/2014, o Supremo Tribunal Federal acatou a tese da recorrente, tendo como Ministro Relator Marco Aurélio de Mello, que concluiu seu voto dizendo que:

O Pleno enfrentou a questão no Recurso Extraordinário n. 212.484/RS, em 5 de março de 1998, envolvidos insumos e matérias-primas adquiridos exclusivamente sob o regime de isenção. Assentou o direito ao crédito, apontando a ausência de afronta ao artigo 153, § 32, inciso da Carta Federal. O acórdão, redigido pelo ministro Nelson Jobim, transitou em julgado em 10 de dezembro do mesmo ano, passando a servir de precedente seguro – assim deve ser tomado pronunciamento do Supremo – para as decisões dos demais tribunais do país. Daí se poder afirmar, relativamente ao instituto da isenção, que existia, à época, entendimento sólido do Supremo, revelado pelo Plenário, no mesmo sentido do ato rescindendo.

Quanto aos insumos sujeitos à alíquota zero e não tributados, o debate ocorreu nos Recursos Extraordinários n. 350.446/PR, n. 353.668/PR e n. 357.277/RS, relator ministro Nelson Jobim, apreciados em 18 de dezembro de 2002. O Tribunal de origem havia reconhecido o crédito para insumos tanto isentos como sujeitos à alíquota zero e não tributados. A União, recorrente, aduziu que o tratamento dado à isenção não alcançaria os demais casos, não sendo possível, na situação concreta, observar o precedente do aludido Recurso Extraordinário n. 212.484/RS. Vê-se que o ente federativo acatou a óptica do Supremo no tocante à isenção,

13. TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, São Paulo, 2011, p. 436.

mantendo a insurgência apenas em relação à alíquota zero e à não tributação. O Pleno, na linha desenvolvida pelo relator, não admitiu diferenciar os institutos para o fim de fruição dos créditos, consignando linearmente o direito da então recorrida.

Essas decisões não transitaram em julgado, tendo a União interposto embargos de declaração. Tal circunstância, todavia, considerada a excepcionalidade do caráter modificativo dos declaratórios, não retirou a força persuasiva dos pronunciamentos. A embargante insistiu nas diferenças entre isenção e os regimes de não tributação e alíquota zero, inclusive quanto à dificuldade, nesses últimos casos, de definir a forma de apuração dos ditos “créditos presumidos”, sem arguir omissões, contradições e obscuridades. Por isso, os recursos foram desprovidos. Os segundos declaratórios também não mereceram acolhimento, mesmo em momento posterior à mudança da jurisprudência do Tribunal sobre a questão de fundo. Em outras palavras, apesar da inexistência de desfecho imediato desses processos, o Supremo sinalizou com cores fortes a uniformização do entendimento atinente às três hipóteses de desoneração: assentou o direito ao crédito não apenas no caso de aquisição de insumos isentos, mas também de não tributados e sujeitos à alíquota zero.

Conforme fiz ver anteriormente, apenas em 25 de junho de 2007, nos já mencionados Recursos Extraordinários no 353.657/PR e n. 370.682/SC, presente julgamento relativo a insumos e matérias-primas não tributados e sujeitos à alíquota zero, o Tribunal reviu a posição adotada e passou a proclamar a ausência do direito. Consoante revelado nos votos vencedores, a tese firmada alcança, inclusive, os casos de isenção, no tocante aos quais o crédito também se tomou indevido. Portanto, a mudança ocorreu somente cinco anos depois das últimas decisões do Supremo favoráveis aos contribuintes.

Nesses recursos apreciados em 2007, o ministro Ricardo Lewandowski suscitou questão de ordem no sentido de modular os efeitos do pronunciamento, cogitando da eficácia ex nunc da nova interpretação ante a alteração da jurisprudência que prevalecera naquele precedente de 1998. Sua Excelência sustentou que, “em

homenagem não apenas ao princípio da segurança jurídica, mas também aos postulados

da lealdade, da boa-fé e da confiança legítima, sobre os quais se assenta o próprio Estado Democrático de Direito”, os efeitos prospectivos se impunham. Os demais Ministros refutaram a proposta. Explicitaram que, apenas na declaração de inconstitucionalidade, a modulação se faz possível e que, em razão da ausência de posição consolidada do Tribunal, inexistia base de confiança suficiente para tanto. Votei contra a modulação porque não a admito em situação alguma.

A falta de decisões plenárias transitadas em julgado, alusivas ao direito de crédito quanto a insumos não tributados e sujeitos à alíquota zero — havia, tão somente, para isenção —, realmente, inviabilizava a plena modulação nesses específicos casos — isso, claro, para os que concordam com a modulação. Contudo, desses mesmos fatos não se podem extrair quaisquer consequências negativas à observância do Verbete n. 343 da Súmula do próprio Supremo, ante a particularíssima importância de se proteger o instituto da coisa julgada.

Os novos precedentes implicaram, sem dúvida, superação do entendimento sufragado anteriormente, de modo a impor-se a observância do Verbete n. 343 da Súmula. Há a necessidade de distinguir as circunstâncias relativas à modulação e tutela da coisa julgada, identificando os pressupostos de cabimento do verbete quando são efetivamente satisfeitos consideradas as particularidades, já descritas, dos litígios quanto aos insuetos e matérias-primas isentos, não tributados e sujeitos à alíquota zero.

A verdade é que, diante do quadro decisório revelado até então, o acórdão rescindendo não pode ser visto como a violar a lei, mas como a resultar da interpretação possível segundo manifestações do próprio Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Na situação concreta, consideradas as premissas veiculadas, deve-se reformar o acórdão impugnado.

O Tribunal Regional Federal da 4ª. Região julgou procedente o pedido formulado na ação rescisória para desconstituir o acórdão rescindendo, alcançando o creditamento do IPI nas hipóteses de insumo adquirido isento, não tributado ou sujeito à alíquota

zero. É contra esse pronunciamento que a contribuinte interpõe o extraordinário, o qual, conforme os argumentos desenvolvidos, deve ter êxito.

Ante o exposto, conheço do recurso e o provejo para, reformando a decisão recorrida, assentar a improcedência do pedido rescisório, mantendo-se incólume o acórdão rescindendo no tocante ao direito da recorrente ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI quando da aquisição de insuetos e matérias-primas isentos, na tributados e sujeitos à alíquota zero. Ficam invertidos os ônus da sucumbência. (RE 590.809-RS).

O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA INCIDENTE SOBRE OS RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE

Jorge Claudio Duarte Cardoso

1. Introdução

O propósito deste artigo é analisar a incidência do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) sobre os Rendimentos Recebidos Acumuladamente (RRA), tendo como ponto de partida as discussões instauradas em torno da interpretação do art. 12 da Lei n. 7.713/1988, que define a tributação no momento do recebimentos dos valores sobre o valor total.

Primeiramente serão feitas considerações acerca do regime tributário do IRPF, notadamente seu fato gerador, a retenção na fonte e o ajuste anual.

Em seguida será analisada a legislação específica, primeiramente a disciplina jurídica instituída para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010, submetidos ao art. 12-A da Lei 7.713/988 introduzido com a Lei 12.350/2010.

Em momento seguinte a análise enfocará o art. 12 da Lei 7.713/1988, sob três aspectos principais: a formação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o julgamento em curso no Supremo Tribunal Federal (STF) e uma análise crítica acerca do entendimento consolidado no STJ sob motivação de constatações que vêm sendo desenvolvidas na apreciação de casos concretos.

O trabalho será finalizado com uma síntese conclusiva.

2. Histórico

A incidência do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) sobre Rendimentos Recebidos Acumuladamente (RRA) tem sido objeto de muitas ações judiciais e de interessantes debates que envolvem os mais variados tópicos do Direito Tributário.

Desde o Decreto-Lei 4.178, de 13/03/1942 a legislação tributária tem contado com previsões específicas para essa peculiar forma de aquisição de disponibilidade de renda. O regramento legal em vigor encontra-se nos arts. 12 e 12-A da Lei 7.713/1988, objetos principais de análise neste artigo.

Amoldam-se às discussões sobre RRA casos como os de benefícios previdenciários mensais reconhecidos com atraso, pagamento em atraso decorrentes de revisão de benefícios previdenciários mensais, reajustes mensais de servidores públicos e salários mensais devidos a retorno ao serviço ativo.

Nessas situações os valores recebidos de forma acumulada, não raro, são tributados à alíquota máxima do Imposto de Renda (27,5%), ao passo que, em muitos casos, se tivessem sido recebidos nas épocas próprias - por não serem tributados de forma acumulada - seriam tributados, naquelas ocasiões, em alíquotas menores (15%, por exemplo) ou mesmo não seriam tributados pois situados na primeira faixa das tabelas progressivas mensal e anual, tal como ilustrado pela situação hipotética abaixo.

Brasileiro da Silva pleiteou judicialmente recebimento de benefício previdenciário de valor igual a R\$560,00 referente aos meses de janeiro de 2004 a dezembro de 2007. Pagou R\$2.000,00 de honorários de advogados. Naquele período não teve qualquer fonte de renda, situação que se repetiu no ano de 2008 quando recebeu a importância acumulada de R\$26.880,00. Após subtrair a quantia referente aos honorários do advogado que atuou na referida ação, o valor líquido recebido

acumuladamente é de R\$24.880,00, sobre o qual incidiu em 2008 a alíquota de 15% do Imposto de Renda. Caso ele houvesse recebido o benefício previdenciário em todos os meses de 2004 a 2007 estaria na faixa da tabela progressiva mensal e anual usualmente denominada como limite de isenção.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou interpretação do art. 12 da Lei n. 7.713/1988 no sentido de que este dispositivo estabelece que o fato gerador ocorre no momento do recebimento dos valores acumulados (regime de caixa), porém com aplicação das tabelas e alíquotas correspondentes ao período em que os valores deveriam ter sido recebidos (regime de competência). No exemplo acima, seria considerar que se os benefícios fossem recebidos na época própria não haveria exigência do imposto.

As decisões do STJ fundamentaram-se na busca da justiça (equidade), nos princípios da legalidade e da igualdade (isonomia), na proibição do enriquecimento sem causa da Administração Pública, na premissa de que o rendimento isento quando recebido mensalmente não perde essa natureza ao ser recebido de uma só vez, bem como na premissa de que o comentado dispositivo legal, embora estabeleça o momento da ocorrência do fato gerador, é omissivo quanto às tabelas progressivas e alíquotas s serem aplicadas.

A Fazenda Nacional recorreu ao Supremo Tribunal Federal – STF que, em um primeiro momento, não admitiu a existência de *repercussão geral* (RE592211/RJ).

À impossibilidade de julgamento de Recursos Extraordinários da Fazenda Nacional cumulada com a existência da Súmula 83 do STJ, o entendimento sedimentado no STJ ganhou ares de definitividade.

Com fundamento na Lei 10.522/2002 com as alterações promovidas pela Lei 11.033/2004, a Fazenda Nacional publicou atos normativos (Parecer PGFN/CRJ n. 287/2009 e Ato Declaratório PGFN n. 1, de 27 de março de 2009) que autorizaram a não interposição de

recursos e a desistência dos já interpostos nas ações judiciais envolvendo exclusivamente essa discussão, bem como, no tocante às autoridades tributárias federais, vedava a constituição de crédito tributário relativo à hipótese e determinava a revisão de ofício dos lançamentos.

O citado Parecer em seu item 18 assinalou que este procedimento não significava que a Fazenda reconhecia a tese consagrada, mas tão só reconhecia que não teria mais chances de conseguir êxito judicialmente.

Parecia que o assunto havia sido pacificado. Parecia...

Inúmeras foram as dúvidas, tanto de natureza jurídica como operacionais, suscitadas pela Receita Federal sobre como cumprir o entendimento do STJ, o que provocou novo pronunciamento da PGFN, desta vez por meio do Parecer PGFN/CAT n. 815/2010.

Esse parecer em seu item 36 descreve que a opção adotada pela jurisprudência “enseja grande volume de problemas práticos, de fundo contábil e cibernético”.

Contemporaneamente a esses acontecimentos ocorreram dois fatos relevantes.

Em 27 de julho de 2010, foi editada a Medida Provisória 497/2010, que inclui o art. 12-A da Lei 7.713/1988.

Em 20 de outubro de 2010, o STF decidiu por reconhecer repercussão geral ao tema, admitindo, então, julgar a causa (RE614406).

Em 21 de dezembro de 2010 foi publicada a Lei n. 12.350/2010, resultante da conversão em lei da MP 497/2010, que estabeleceu a tributação dos RRA exclusivamente na fonte, no mês do recebimento, em separado dos rendimentos normais do contribuinte (*demais rendimentos recebidos no mês*), salvo nos casos em que o contribuinte exercer opção, de caráter irrevogável, pela tributação desses rendimentos no ajuste anual juntamente com os demais rendimentos.

Com isso a Fazenda Nacional suspendeu a eficácia do Parecer PGFN/CRJ n. 287/2009 e tornou insubsistente o Ato Declaratório PGFN n. 1, de 27 de março de 2009, voltando a defender que o imposto, com base no art. 12 da Lei n. 7.713/1988, deve ser apurado pela tabela e pela alíquota vigentes no momento do recebimento.

A Lei 12.350/2010 aplica-se aos rendimentos recebidos a partir de janeiro de 2010, logo a solução a ser dada pelo STF nesse julgamento tem aplicação para valores recebidos até o ano de 2009.

Pelos votos já proferidos pelos Ministros do STF verifica-se que a matéria continua polêmica e o resultado ainda é incerto.

Em razão da relevância do tema, tanto a Fazenda Nacional como os contribuintes acompanham o desfecho desse julgamento no STF (Recursos Extraordinários n. 644406/RS e 614232/RS) e suas repercussões na seara tributária, cujas questões mais relevantes passam a ser abordadas.

3. O Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF

3.1. Fato gerador

A Constituição estabeleceu que caberia à Lei Complementar a definição do fato gerador dos tributos. Em se tratando de Imposto de Renda a previsão é encontrada no art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN, como “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos”. Este é o espaço que a lei instituidora da exação encontra para definir a hipótese de incidência.

Na essência, disponibilidade é o poder de dispor¹.

1. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 909.660/RS. Ministro Mauro Campbell Marques, Julgamento em 03 mar.2009. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

Hugo de Brito Machado ressalta que o fato gerador não é a renda mas a aquisição da disponibilidade da renda, assim não basta ser credor de renda se esta não está disponível, nesse sentido a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos. Para esse ilustre jurista, a disponibilidade econômica é decorrência do recebimento do valor que produz acréscimo patrimonial, ao passo que a disponibilidade jurídica provém do simples crédito do qual o contribuinte passa a dispor, ainda que não lhe esteja em mãos².

É também o caso da lição de Rubens Gomes de Sousa citado no voto do Ministro Marco Aurélio no RE 172058³.

Segundo essa linha de pensamento, a disponibilidade econômica equivale à disponibilidade financeira, pois corresponde à efetiva percepção do dinheiro ou outros valores, diferentemente da jurídica na qual a pessoa já tem título hábil para recebê-la ainda que não esteja economicamente disponível.

Um exemplo para a existência ou não de disponibilidade jurídica encontra-se no RE 172058/SC⁴, cujo objeto era a tributação na fonte sobre os lucros distribuídos na data do encerramento do período-base (art. 35 da Lei 7.713/1988), no qual o STF julgou a inconstitucionalidade da exigência do imposto no momento da apuração do lucro quanto ao acionista, enquanto julgou constitucional no tocante ao titular de empresa individual e ao sócio cotista, salvo, quanto a este último,

2. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 329

3. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 172058/SC, Relator Ministro Marco Aurélio, julgamento em 30/06/1995. Disponível em www.stf.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

4. _____. Recurso Especial 928.950/SP. Relatora Ministra Eliana Calmon, julgamento em 16/10/2008. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 08 set. 2012. Em semelhante raciocínio em temas variados confira-se, entre outros: REsp 546.319/PR, Rel. Min. José Delgado, DJ de 27.9.2004 e REsp n. 142.402/SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 30.11.1998.

“quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição”.

Em síntese, os titulares de empresa individual possuem a disponibilidade jurídica já no momento do encerramento do período-base, ao passo que os acionistas não, pois dependem de deliberação da Companhia sobre o destino a ser dado aos lucros. No casos dos sócios cotistas dependerá do que dispuser o contrato social acerca da distribuição dos lucros.

Contudo, o STJ diferencia a disponibilidade econômica da financeira, nos seguintes termos⁵: a) “Para que haja a disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza. Não importa que o direito ainda não seja exigível (um título de crédito ainda não vencido), ou que o crédito seja de difícil e duvidosa liquidação (contas a receber). O que importa é que possam ser economicamente avaliados e, efetivamente, acresçam ao patrimônio”; b) “Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata ‘utilidade’ da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros”; c) “Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica)”.

5. _____. AgRg nos Edcl no Recurso Especial 1232796/RS, Relator Ministro Humberto Martins. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 08 set. 2012. No mesmo sentido é o REsp 408770/SC: Relatora Eliana Calmon.

A definição do fato gerador dada pelo CTN equivale a balizas para o legislador ordinário federal, nesse exercício de competência são estabelecidos dois regimes tributários para contabilização de custos, despesas, deduções e receitas/rendimentos. Um deles é o regime de competência que é pautado pelo critério econômico, o outro é regido pelo critério financeiro e denomina-se regime de caixa.

Mesmo sem uma unanimidade na distinção dos conceitos de disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica, tanto o regime de competência como o de caixa são compatíveis com o fato gerador insculpido no art. 43 do CTN.

Adotando-se a premissa teórica prevalente no STJ de que são inconfundíveis a disponibilidade econômica e a financeira, no regime de competência, a disponibilidade jurídica já é suficiente para consumação do fato gerador, diferentemente do que se dá com o regime de caixa, no qual, para se aperfeiçoar o fato gerador, exige-se a disponibilidade econômica acompanhada da disponibilidade financeira, pois é imprescindível o efetivo recebimento dos valores.

O regime de caixa foi o escolhido pela Lei 7.713/1988 ao estipular como aspecto temporal do fato gerador o momento em que os recursos são recebidos pelo contribuinte, o que foi reconhecido pelo STJ⁶.

A atual controvérsia gira em torno da apuração da base de cálculo e das alíquotas, tendo como questão nuclear a quantificação da base de cálculo, pois a alíquota só passa a ser um problema devido aos valores acumulados inflarem a base de cálculo.

6. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 719.774/SC. Recurso Especial 901.945, julgamento em 02/08/2007. Recurso Especial 424.225/SC, julgamento em 04/12/52003. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Disponíveis em www.stj.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

3.2. Formas de tributação (retenção na fonte, tributação exclusiva e ajuste anual)

Um digressão acerca da legislação do IRPF aplicável aos RRA tem início com o Decreto-Lei 4.178, de 13/03/1942, que já estabelecia que na determinação da base de cálculo eram computados todos os rendimentos que, no ano-calendário, estiverem juridicamente à disposição do beneficiado, inclusive os originados em época anterior (art. 22, parágrafo único).

O art. 22 do Decreto-Lei 5.844/1943 dispôs que na determinação da base de cálculo eram computados todos os rendimentos que, no ano-calendário estivessem juridicamente à disposição do beneficiado, inclusive os originados em época anterior.

Com a Lei 154/47, nos art. 7º e 14, foi autorizada a redistribuição, pelos exercícios financeiros a que se referirem, para efeito de pagamento do imposto, os rendimentos do trabalho recebidos cumulativamente, em virtude de sentenças judiciais ou administrativa, que deveriam ser considerados proporcionalmente, em tantos anos-base quantos forem os período de competência, afastada a prescrição quinquenal.

A Lei 4.154/1962 no art. 10, §3º a 5º facultou aos empregados e servidores públicos, por opção escrita perante a fonte pagadora, uma antecipação mensal com declaração anual, essa opção existiu de 01/01/1963 a 31/12/1964 e cessou com a Lei 4.506, de 30/11/1964, que no art. 10 impunha a retenção.

A Lei 4.506/1964 no inciso I do art. 19 estipulou a distribuição por mais de um exercício dos RRA referentes à remuneração de trabalho ou serviços prestados em anos anteriores cujo montante excedesse 10% dos demais rendimentos do contribuinte no ano do recebimento, afastada a prescrição quinquenal. Foi o art. 11 do Decreto-Lei 2.396/1987 que definiu que, nesses casos, *“o imposto apurado será considerado como devido no exercício de competência”*.

O art. 67 do Decreto 55.866/1965 possuía a mesma redação do art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1980, aprovado pelo Decreto 85.450/1980.

O art. 3º da Lei 7.450/1985 estabeleceu a incidência mensal (bases correntes) como antecipação do devido no ajuste anual.

Antes dessa lei, o IRPF era apurado e pago em um exercício com base nos dados do exercício financeiro anterior, utilizando o sistema conhecido como de Rendimento por Cédula.

Quando publicada a Lei 7.713/1988 vigorava o Regulamento do Imposto de Renda aprovado em 1980, o RIR/1980, cujo art. 521 influenciou a formulação da tese adotada no STJ: *“Os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem”*.

O RIR/1980 foi revogado pelo RIR/1994 (aprovado pelo Decreto 1.041/1994) que passou a ser o regulamento para o regime instituído com a Lei 7.713/1988.

A Lei 7.713/1988 teve como uma de suas finalidades reduzir a complexidade na apuração do IRPF inerente ao regime de tributação por cédulas.

Com o regime tributário instituído pela Lei 7.713/1988, a disciplina jurídica acerca da tributação de RRA passou a ser regida pelo art. 12 dessa Lei: *“o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização”*.

Nota-se que a Lei 7.713/1988 revogou os dispositivos que definiam o regime de competência para RRA e, conseqüentemente, afastou o fundamento de validade do art. 521 do RIR/1980.

A partir da Lei 8.134/1990 retorna o ajuste anual, formando o regime atual em que o IRPF é devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos, sujeitando-se ao ajuste anual.

Assim, durante o ano-calendário de 1989 (exercício 1990) a tributação dos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, a apuração e tributação eram efetuadas mensalmente. A partir do ano-calendário de 1990 (exercício 1991) os rendimentos continuaram sendo tributados no mês em que forem auferidos, contudo, passaram a sujeitar-se ao ajuste na Declaração de Rendimentos Anual, ou seja, o Imposto sobre a Renda na Retido na Fonte em cada mês passou a ser considerado antecipação do devido na declaração anual.

Como forma de dar efetividade à incidência mensal, a legislação utiliza-se da sistemática de retenção na fonte (imposição de obrigação a terceiros, que no caso deste estudo é a fonte pagadora) e de recolhimento mensal obrigatório (dever que recai sobre o próprio contribuinte, na figura do Carnê-Leão).

A tributação na fonte é uma antecipação do imposto a ser pago pelo contribuinte no período de apuração, o ano-calendário do IRPF, tal como estabelecido no art. 5º da Lei 8.134/1990⁷.

Somente quando houver previsão legal específica é que a tributação será definitiva (ex.: ganho de capital) ou exclusivamente na fonte (ex.: 13º salário), pondo fim à obrigação tributária e os respectivos rendimentos são classificados como de tributação definitiva ou exclusivamente na fonte.

A modalidade de retenção que diretamente se aplica no presente estudo é a retenção como antecipação, a qual não extingue definitivamente a obrigação tributária, nem o crédito tributário dela decorrente.

Nesta espécie de retenção, a falta de retenção pela fonte pagadora não exonera o beneficiário e titular dos rendimentos, sujeito passivo direto da obrigação tributária, de incluí-los, para fins de tributação,

7. Art. 5º Salvo disposição em contrário, o imposto retido na fonte (art. 3º) ou pago pelo contribuinte (art. 4º), será considerado redução do apurado na forma do art. 11, inciso I.

na Declaração de Ajuste Anual; na qual somente poderá ser deduzido o imposto retido na fonte ou o pago como recolhimento obrigatório⁸.

Essas distinções em torno da retenção na fonte muitas vezes não são bem compreendidas pelos contribuintes, os quais, quando autuados por não terem oferecido à tributação rendimentos tributados na fonte, argumentam que nada devem à União pois tudo que receberam foi retido na fonte e, se alguma importância é devida, a responsabilidade é da fonte pagadora incumbida da retenção.

Estas duas alegações são comuns nos casos de RRA, nos quais em regra há retenção na fonte.

Em decorrência deste regime tributário, um rendimento tributável que implique base de cálculo que se enquadra na primeira faixa da tabela progressiva mensal cuja alíquota é zero, não contará com o elemento quantitativo necessário ao nascimento da obrigação tributária.

Essa alíquota zero constitui-se em peculiar forma de isenção no momento da retenção, que pode vir a ser ratificada ou não no momento do ajuste anual⁹.

Se no ajuste anual, após somado aos demais rendimentos tributáveis e subtraídas as deduções, a base de cálculo alocar-se em outro

8. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Súmula CARF n. 12. Disponível em www.carf.fazenda.gov.br. Acesso em 08 set. 2012. No mesmo sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRG no AG 1392900/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 05/05/2011. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

9. BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 76-79. Há posições contrárias, no sentido de que, como autolimitação do poder tributário, a isenção constitui-se suspensão da eficácia da norma de incidência, diferentemente do tratamento de alíquota zero em que a norma de incidência permanece íntegra, porém carente de um dos elementos quantitativos. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, s.d. p. 313.

patamar da tabela progressiva anual haverá cobrança de tributo pela alíquota correspondente.

Esse regime não é exclusivo dos RRA. Um exemplo muito comum é o do professor que recebe de mais de uma fonte pagadora, não raro, sem retenção. Mas que no ajuste anual, quando se somam os rendimentos das diversas fontes, é tributado, possivelmente até mesmo na alíquota máxima.

Ao prever que o tributo é devido mensalmente sem prejuízo do ajuste anual, a lei define duas fases para que se complete a tributação relativa a cada ano-calendário.

A primeira fase é a retenção na fonte; a segunda, o ajuste anual.

Sob o prisma do aspecto temporal, encontra-se nas lições doutrinárias tradicionais a classificação dos fatos geradores como sendo instantâneos ou complexos (ou complexivos)¹⁰.

Dentre a primeira categoria situam-se as hipóteses legais de incidência nas quais um evento econômico isolado é suficiente para fazer nascer a obrigação tributária.

Por fatos geradores complexos entendem-se as hipóteses de incidência em que a obrigação tributária surge como resultado de um conjunto de eventos ocorrido ao longo de um período definido em lei, tal como ocorre com o IRPF em que a base de cálculo corresponde a uma operação aritmética na qual são considerados os rendimentos auferidos ao longo de um ano-calendário menos o total de despesas dedutíveis efetuadas no mesmo período, e o imposto anual a ser pago levará em conta os pagamentos antecipados ao longo do ano-calendário.

10. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977. p. 126

Segundo essa classificação, o IRPF é enquadrado como de fato gerador complexo, que se consuma em 31 de dezembro de cada ano¹¹.

A vinculação do sujeito passivo ao fato gerador é determinada no instante do surgimento deste, é nesse instante que são apuradas as circunstâncias relevantes para o lançamento (condições pessoais, encargos de família, alíquotas, isenções, etc)¹².

Aires Barreto ao distinguir a base de cálculo (abstrata prevista na lei) da base calculada (aplicação do critério abstrato a um caso concreto) ressalta que como regra há identidade entre ambas, porém há casos em que a base calculada é influenciada pelos aspectos temporal ou espacial, um dos exemplos apontados é o número de dependentes do contribuinte, daí afirma que o tempo pode transformar em isento, o que isento não era¹³.

No caso de RRA pode-se também cogitar que o tempo pode transformar em isento o que não era, como por exemplo os RRA referentes a aposentadoria recebidos quando o beneficiário encontra-se como portador de doença grave prevista em lei isentiva (inciso XIV do art. 6º da Lei 7.713/1988).

Portanto, nos casos de recebimentos de valores acumulados, salvo previsão legal de retenção exclusivamente na fonte, não é correto apu-

11. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 838829/RJ; Recurso Especial 808488/AL, julgado em 20/06/2006; Relator(a) Ministro Teori Albino Zavascki, 08/08/2006; Disponíveis em www.stj.jus.br. Acesso em 08 set. 2012; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 9202-01.984, 2ª Turma CSRF, 16/02/2012. Relator Conselheiro Marcelo Oliveira; Acórdão 9202-001.970, Relator Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, 16/02/2012; Súmula CARF n. 38. O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. Disponíveis em www.carf.fazenda.gov.br. Acesso em 08 set. 2012.

12. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977. p. 104

13. BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 126-127 e 131.

rar o valor devido no ano-calendário sem levar em conta demais rendimentos tributáveis, deduções e retenções referentes ao mesmo ano-calendário, nem considerar existente um direito adquirido à isenção com base exclusivamente na retenção na fonte. Esta é uma das premissas para compreensão dos impactos da jurisprudência que se consolidou no âmbito do STJ.

3.3. Legislação

Das normas constitucionais aplicáveis ao IRPF destacam-se as vedações à exigência de tributo sem previsão em lei ou de forma retroativa à data de vigência, ao tratamento desigual a contribuinte na mesma situação e ao confisco, os mandamentos para graduação do imposto segundo a capacidade contributiva, as condições pessoais do contribuinte, atendendo aos princípios da universalidade, da generalidade, da progressividade e ao tratamento uniforme no território nacional.

O arcabouço normativo-constitucional é complementado pelas normas gerais do Código Tributário. Em destaque: a definição do fato gerador do imposto e sua base de cálculo (art. 43 e 44), a cobrança plenamente vinculada (art. 3º e parágrafo único do art. 142), a aplicação ao lançamento da lei vigente quando da ocorrência do fato gerador (art. 144), a vedação à utilização da equidade para dispensar o pagamento de tributo (§2º, art. 108) e a exigência de lei para fixar alíquota e base de cálculo (inciso IV, art. 97).

A legislação específica constitui-se dos art. 12 e 12-A da lei 7.713/1988, aliados às normas referentes à retenção na fonte, que em razão da variedade de dispositivos e objetivando maior concisão, são indicadas na figura dos dispositivos do RIR/1999 que tratam da matéria, no qual o leitor poderá encontrar a indicação das respectivas matrizes legais, o que dispensa, na maior parte dos casos, a pesquisa aos RIR/1994 e RIR/1980 e às respectivas leis.

A retenção na fonte é prevista nos art. 620, 624 e 640 do RIR/1999.

Em se tratando de precatório ou requisição de pequeno valor no âmbito da Justiça Federal, são aplicáveis os art. 27 e 28 da Lei 10.833/2003, com as alterações contempladas no art. 21 da Lei n. 10.865/2004, enquanto nas demais situações de retenção sobre decisões judiciais aplica-se o art. 46 da Lei 8.451/92.

Passa-se a analisar dos dispositivos que tratam diretamente da incidência do IRPF sobre os rendimentos acumulados: art. 12-A e 12 da Lei 7.713/1988, nessa ordem.

4. O art. 12-A incluído na Lei 7.713/1988 pela Lei 12.350/2010

Quando introduzido o art. 12-A pela Lei 12.350/2010¹⁴ cogitou-se ter sido eliminada a discussão em torno dos rendimentos acumulados, mas não foi bem assim.

14. Art. 12-A. Os rendimentos do trabalho e os provenientes de aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quando correspondentes a anos-calendários anteriores ao do recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês.

§ 1º O imposto será retido pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento ou pela instituição financeira depositária do crédito e calculado sobre o montante dos rendimentos pagos, mediante a utilização de tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se refram os rendimentos pelos valores constantes da tabela progressiva mensal correspondente ao mês do recebimento ou crédito.

§ 2º Poderão ser excluídas as despesas, relativas ao montante dos rendimentos tributáveis, com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

§ 3º A base de cálculo será determinada mediante a dedução das seguintes despesas relativas ao montante dos rendimentos tributáveis:

I – importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de separação ou divórcio consensual realizado por escritura pública; e

A tributação continuou na ocasião do recebimento e sobre o montante acumulado, sendo autorizado deduzir (a) as despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização, (b) pensão alimentícia e (c) contribuições à previdência oficial.

O novo dispositivo inovou ao (a) estabelecer a tributação exclusivamente na fonte, com a utilização da tabela progressiva do mês do recebimento proporcional ao número de meses a que o rendimento se referir, em separado dos demais rendimentos do contribuinte e (b) facultar ao contribuinte opção irretratável de submeter os rendimentos ao ajuste anual, hipótese em que o imposto retido será considerado antecipação do imposto devido apurado na Declaração de Ajuste Anual.

Entretanto, este dispositivo tem aplicação somente para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Note-se que o §8º do artigo de lei em comento¹⁵ que estabeleceria aplicação retroativa foi vetado com as seguintes razões:

II – contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 4º Não se aplica ao disposto neste artigo o constante no art. 27 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, salvo o previsto nos seus §§ 1o e 3o.

§ 5º O total dos rendimentos de que trata o caput, observado o disposto no § 2o, poderá integrar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento, à opção irretratável do contribuinte.

§ 6º Na hipótese do § 5o, o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte será considerado antecipação do imposto devido apurado na Declaração de Ajuste Anual.

§ 7º Os rendimentos de que trata o caput, recebidos entre 1o de janeiro de 2010 e o dia anterior ao de publicação da Lei resultante da conversão da Medida Provisória no 497, de 27 de julho de 2010, poderão ser tributados na forma deste artigo, devendo ser informados na Declaração de Ajuste Anual referente ao ano-calendário de 2010.

§ 8º (vetado)

§ 9º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo.

15. Eis o texto que constou no Projeto de Lei de Conversão: “§ 8º O disposto neste artigo aplica-se retroativamente aos fatos geradores não alcançados pela decadência ou prescrição”.

- a) geraria insegurança jurídica sobre as situações definitivamente constituídas, tendo efeitos de difícil mensuração nas esferas administrativa e judicial; e
- b) contrariaria norma geral do Direito Tributário estabelecida no art. 144 segundo a qual o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

A lei atribuiu à Receita Federal a tarefa de disciplinar o assunto, o que foi feito pela IN RFB n. 1.127, de 07/02/2011 e alterações posteriores.

O novel regramento é de aplicação restrita aos rendimentos do trabalho e de aposentadoria, pensão, reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados do Distrito Federal e dos Municípios, aplicando-se aos rendimentos decorrentes de decisões das Justiças do Trabalho, Federal, Estaduais e do Distrito Federal, abrangendo o décimo terceiro salário e quaisquer acréscimos e juros deles decorrentes, não alcançando os rendimentos pagos por previdência complementar.

Nessa sistemática cada parcela de 13º salário corresponderá a um mês.

Se o contribuinte receber mais de um RRA no mesmo mês, a cada recebimento somam-se todos os valores e refaz-se os cálculo, a cada novo cálculo deve ser deduzido o imposto retido anteriormente.

Semelhante procedimento no caso de pagamento de parcelas de RRA ou pagamento complementar, pois se calcula o imposto sobre o total, deduzindo-se o que já foi retido nos pagamentos anteriores.

Na opção pela tributação exclusivamente na fonte, se ao final apurar-se que o valor retido foi maior do que o indicado no cálculo feito sobre o total não se admite compensação ou restituição.

De outro giro, quando houver pagamentos de parcelas em anos-calendários diferentes a apuração poderá ser efetuada de forma independente.

O opção pela tributação exclusivamente na fonte ou sujeita ao ajuste anual é única para o ano-calendário, porém pode ser individualizada entre RRA de titular e RRA de dependentes.

Mantendo a tradição da Receita Federal, a opção pela tributação no ajuste anual é exercida com a entrega da Declaração de Ajuste Anual (DAA), cuja alteração da opção somente será aceita dentro do prazo fixado para apresentação da DAA¹⁶.

De outro giro, os rendimentos não abrangidos pelo art. 12-A da Lei 7.713/1988 - ou porque não sejam rendimentos de trabalho nem pagos pela Previdência Oficial ou por terem sido pagos até 31/12/2009 - regem-se pelo art. 12 da Lei 7.713/1988, adiante estudado.

5. O art. 12 da Lei 7.713/1988

5.1. Consolidação da jurisprudência do STJ

As discussões sobre a incidência do imposto de renda sobre o montante total recebido e no momento do recebimento, tal como preconizado pelo art. 12 da Lei 7.713/1988, envolveram revisão de benefícios previdenciários mensais, benefícios previdenciários mensais reconheci-

16. Referentemente ao exercício 2001, foi estabelecida a possibilidade de modificar a opção até 31/12/2011 no caso de o exercício da opção ser prejudicado por culpa da fonte pagadora, conforme previsto no § 3º do art. 7º c/c § 2º, inciso II, “b” da IN RFB n. 1.127/2011, incluído pela IN RFB n. 1.170/2011.

dos e pagos com atraso, reajustes mensais de servidores públicos pagos em atraso e pagamentos mensais em atraso devido a retorno ao serviço ativo, e foram tratadas sob diversos enfoques, como pode ser verificado a partir da análise de alguns dos julgados que consolidaram a jurisprudência do STJ.

- a) aposentadoria por tempo de serviço concedida e paga pelo INSS com anos de atraso - RESP 758.779/SC;
- b) revisão de benefícios mensais do INSS – RESP 492.247/RS (Relator Ministro Luiz Fux);
- c) diferenças salariais mensais relativas à Unidade de Referência de Preços – URP criada pelo Plano Bresser – RESP 424.225/SC (Relator Ministro Teori Zavascki);
- d) valores mensais de Benefícios previdenciários e assistenciais pagos por precatório – RESP 505.081/RS (Relator Ministro Luiz Fux);
- e) valores mensais de benefícios previdenciários RESP 1.075.700/RS (Relatora Ministra Eliana Calmon); RESP 723.196/RS – Relator Ministro Franciulli Netto; RESP 667.238/RJ; RESP 667.238/RJ (Relato Ministro José Delgado); RESP 613.996/RS Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima; RESP 783.724/RS Relator Ministro Castro Meira;
- f) valores mensais de rendimentos de servidor público – Ag Rg. AI 766.896/SC, Relator Ministro José Delgado.

Os principais fundamentos adotados pelo Tribunal Superior são assim resumidos¹⁷:

17. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão ac. 2802-00.713, de 16/03/2011. Disponível em www.carf.fazenda.gov.br. Acesso em 08 set. 2012.

- a) tratamento justo ao caso (equidade); resultado: direito a restituição do que foi retido sobre valores que seriam isentos se recebidos do INSS na época própria¹⁸;
- b) equidade, princípios da legalidade e da isonomia; resultado: direito a restituição do que foi retido sobre valores que seriam isentos se recebidos do INSS na época própria¹⁹;
- c) resolução de aparente antinomia entre o art. 521²⁰ do RIR/1980 (Decreto 85.450/80) e o art. 12 da Lei 7.713/88 que se resolve pela seguinte exegese: este último disciplina o momento da incidência; o outro, o modo de calcular o imposto; resultado: direito a restituição do que foi retido sobre valores que seriam isentos se recebidos do INSS na época própria²¹;
- d) ao dispor sobre os RRA, o art. 12 da Lei 7.713/88 disciplina o momento da incidência do Imposto de Renda, porém nada diz a respeito da alíquota aplicável a tais rendimentos, adotou a jurisprudência dominante e assentou que não havia declaração de inconstitucionalidade da lei²²;
- e) se o rendimento mensalmente era isento, ao ser recebido de uma só vez não perde essa natureza²³; e

18. _____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 758.779/SC. Relator Ministro José Delgado. Julgamento em 20/04/2006. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

19. _____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 492.247/RS. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 21/10/2003. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

20. Art. 521. Os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem.

21. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 719.774/SC. Recurso Especial 901.945, julgamento em 02/08/2007. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Disponíveis em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

22. _____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 424.225/SC. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Julgamento em 04/12/2003. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

23. _____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 505.081/RS. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 06/04/2004. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

- f) não há violação do art. 12 da Lei n.º 7.713/88 e art. 56 do Decreto n.º 3.000/99, pois o acórdão recorrido está alinhado com a jurisprudência do Tribunal²⁴.

A matéria foi julgada na sistemática dos Recursos Repetitivos (art. 543-C do CPC) no RESP 1118429/SP que foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. AÇÃO REVISIONAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. PARCELAS ATRASADAS RECEBIDAS DE FORMA ACUMULADA.

1. O Imposto de Renda incidente sobre os benefícios pagos acumuladamente deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos, observando a renda auferida mês a mês pelo segurado. Não é legítima a cobrança de IR com parâmetro no montante global pago extemporaneamente. Precedentes do STJ.

2. Recurso Especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e do art. 8º da Resolução STJ 8/2008.²⁵

Vários julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF foram proferidos a partir da consolidação do entendimento no STJ e da publicação do Ato Declaratório PGFN n. 1/2009 que dispensava a interposição de recursos em ações baseadas exclusivamente na tributação de rendimentos acumulados.

Foram casos em que foi verificado nos autos do processo administrativo que os valores recebidos foram discriminados por competência (trabalhista), possibilitando aplicar o entendimento do STJ a cada caso

24. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.075.700/RS. Relatora Ministra Eliana Calmon, Julgamento em 05/11/2008. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

25. _____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1118429/SP, Relator Ministro Herman Benjamin, 24/03/2010. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

no sentido de reconhecer que os valores estavam isentos (sujeitos à alíquota zero) ou deveriam ter sido apurados conforme a alíquota correspondente a cada mês de competência trabalhista.

Com o reconhecimento da repercussão geral pelo STF a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) suspendeu a eficácia do Parecer PGFN/CRJ n. 287/2009, e conseqüentemente tornou insubsistentes o Ato Declaratório PGFN n. 1, de 27 de março de 2009 e o Parecer PGFN /CAT 815/2010.

Ao apreciar os Recursos Extraordinários 614406 e 614232 motivados pelo fato de o TRF da 4ª Região ter declarado a inconstitucionalidade, sem redução de texto, do art. 12 da Lei 7.713/88, o STF mudou de entendimento quanto à repercussão geral como se depreende da ementa seguinte:

Ementa TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE VALORES RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. ART. 12 DA LEI 7.713/88. ANTERIOR NEGATIVA DE REPERCUSSÃO. MODIFICAÇÃO DA POSIÇÃO EM FACE DA SUPERVENIENTE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI FEDERAL POR TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL. 1. A questão relativa ao modo de cálculo do imposto de renda sobre pagamentos acumulados - se por regime de caixa ou de competência - vinha sendo considerada por esta Corte como matéria infraconstitucional, tendo sido negada a sua repercussão geral. 2. A interposição do recurso extraordinário com fundamento no art. 102, III, b, da Constituição Federal, em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade parcial do art. 12 da Lei 7.713/88 por Tribunal Regional Federal, constitui circunstância nova suficiente para justificar, agora, seu caráter constitucional e o reconhecimento da repercussão geral da matéria. 3. Reconhecida a relevância jurídica da questão, tendo em conta os princípios constitucionais tributários da isonomia e da uniformidade geográfica. 4. Questão de ordem acolhida para: a) tornar sem efeito a decisão monocrá-

tica da relatora que negava seguimento ao recurso extraordinário com suporte no entendimento anterior desta Corte; **b) reconhecer a repercussão geral da questão constitucional;** e c) determinar o sobrestamento, na origem, dos recursos extraordinários sobre a matéria, bem como dos respectivos agravos de instrumento, nos termos do art. 543-B, § 1º, do CPC²⁶. (grifos acrescentados).

No âmbito do contencioso administrativo, com a suspensão da eficácia do Parecer PGFN 287/2009, a questão voltou a ser debatida, com as limitações inerentes à vedação ao Tribunal Administrativo de afastar a aplicação de lei (art. 12 da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988) ou decreto por inconstitucionalidade²⁷, porém diante da imposição regimental de reproduzir o entendimento do STJ quando proferido na sistemática do art. 543-C do CPC.

Afastar a aplicação do art. 12 da Lei n. 7.713/88 com fulcro em ofensa à legalidade, à isonomia e mesmo sob o fundamento de buscar o tributo justo está fora da órbita de competência dos membros do CARF. Outrossim, há vedação legal expressa quanto ao emprego da equidade para dispensar a exigência de tributo (§2º do art. 108 do CTN).

Não obstante, não se trataria de afastar a aplicação de lei, nem de reconhecer sua inconstitucionalidade e sim dar à lei federal a interpretação legitimada pelo STJ, desde que baseado nos acórdãos do STJ que se fundamentaram na interpretação do art. 12 da Lei n. 7.713/1988, no sentido de que o momento do recebimento dos rendimentos define a ocorrência do fato gerador, porém no cálculo do tributo aplicam-se as

26. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral na Questão de Ordem no Ag.Reg. no Recurso Extraordinário 614406 AgR-QO-RG/RS. Relatora Min. Ellen Gracie, Julgamento em 20/10/2010. Disponível em www.stf.jus.br. Acesso em 01 set. 2012

27. Limitações impostas pelo art. 26-A do Decreto 70.235/1972 com a redação dada pela Lei 11.941/2009, art. 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria n. 256, de 22 de junho de 2009 e Súmula CARF n. 2.

alíquotas e tabelas próprias das competências a que os valores se referem (RESP 424.225/SC e RESP 901.945).

Essa solução encontrava respaldo também na jurisprudência do STF, que vinha reconhecendo que com esse fundamento o STJ não está declarando a inconstitucionalidade da norma legal, mas apenas interpretando a legislação infraconstitucional aplicável ao caso. Baseada em jurisprudência pacífica, a Corte Suprema vinha decidindo pelo não-cabimento de recursos extraordinários nesses casos²⁸.

Não se tratando de afastar aplicação da lei, mas tão somente de dar ao dispositivo legal vigente a interpretação pacificada no âmbito de seu intérprete mais abalizado, a admissão de repercussão geral, por si só, não teria o efeito de alterar a situação a ponto de impedir a aplicação do entendimento consolidado no STJ.

Entretanto, a partir de 22/12/2010, o Regimento Interno do CARF passou a prever a reprodução obrigatória do entendimento do STJ, quando julgado no rito do art. 543-C do CPC, e o sobrestamento do julgamentos dos recursos cuja matéria tenha sido admitida como de repercussão geral com determinação expressa para sobrestar o julgamento na Corte Suprema²⁹, razão pela qual os julgamentos encontram-se sobrestados no Tribunal Administrativo.

5.2. O Julgamento no STF

As razões do deferimento da repercussão geral foram a declaração de inconstitucionalidade superveniente e a relevância jurídica corres-

28. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 572580/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 03/06/2008. Recurso Extraordinário 563.347/SC, Relator Ministro Gilmar Mendes; e AI 636303/SC, Relator Ministra Cármen Lúcia, julgado em 01/07/2008. Disponíveis em www.stf.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

29. Art. 62-A parágrafo único do art. 62-A do Regimento Interno do CARF c/c Portaria CARF n. 1/2012.

pondente à presunção de constitucionalidade das leis, a necessidade de garantir a unidade do ordenamento jurídico, a uniformidade da tributação federal (art. 151, I da Constituição) e a isonomia (art. 150, II da Constituição).

Sob relatoria da Ministra Ellen Gracie, teve início o julgamento do RE 614406/RS.³⁰

A Ministra Ellen Gracie reputou constitucional o art. 12 da Lei 7.713/1988 e julgou improcedente a pretensão de submeter, sem previsão legal, os rendimentos percebidos acumuladamente ao regime de competência, pois a regra do referido dispositivo legal é mero desdobramento da sistemática de tributação adotada pelo legislador quanto ao imposto de renda das pessoas físicas (o regime de caixa), não sendo correto aplicar as tabelas vigentes na época das competências a que aludiriam os pagamentos, porquanto o fato gerador sequer ocorrera nos meses e nos anos em que não teriam sido percebidos os rendimentos, logo inexistiria direito adquirido. Sustentou, ainda, que:

- a) essa forma de tributar é a que melhor afere a possibilidade de contribuir, uma vez que exige o pagamento do imposto à luz dos rendimentos efetivamente percebidos, independentemente do momento em que surgido o direito a eles, opção legítima do legislador por ocasião da instituição do imposto de renda;
- b) a tributação estabelecida pelo art. 12 da Lei 7.713/1988 trata a todos os contribuintes com igualdade, e que, ao contrário, a isonomia seria violada quando alguns contribuintes recebem tratamento diferenciado por se considerarem injustamente onerados em virtude da incidência da exação

30. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Boletim Informativo 628, de 23 a 27/05/2011. Recurso Extraordinário 614232 AgR-QO/RS; Recurso Extraordinário **614406** AgR-QO/RS. Relatora Ministra Ellen Gracie, julgamento em 20.10.2010. Disponíveis em www.stf.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

sobre valores elevados percebidos de uma só vez. Desta forma, a circunstância de o pagamento acumulado implicar tributação possivelmente superior à que aconteceria se o pagamento tivesse sido realizado na época oportuna não seria suficiente para obstar a incidência do texto legal e tampouco justificaria a criação de solução híbrida, mediante a combinação de regimes, sem amparo legal;

- c) a adoção do regime de competência para a tributação de valores recebidos acumuladamente exigiria que fossem refeitas todas as declarações de renda correspondentes às competências abrangidas, em procedimento complexo e, por vezes, impossível; e
- d) há ainda o §2º do art. 46 da Lei 8.541/1992 que determina a utilização da tabela vigente no mês de pagamento para valores pagos em cumprimento de ação judicial.

O Ministro Marco Aurélio votou pela inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/88 por entender que:

- a) o contribuinte não poderia ser “apenado” duas vezes: uma por não receber as parcelas na época própria; outra por ser tributado com alíquota superior em razão do acúmulo de valores;
- b) o texto legal ofende os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, tendendo a um confisco e a uma majoração da alíquota do imposto de renda.

O Ministro Dias Toffoli acompanhou o voto do Ministro Marco Aurélio. Em seguida, a Ministra Cármen Lúcia pediu vistas e o julgamento encontra-se suspenso³¹.

31. Quando da elaboração deste artigo (setembro de 2012) a última informação sobre o julgamento dos Recursos Extraordinários 614232 foi divulgada no Boletim Informativo 628, de 23 a 27/05/2011.

Ao indicar falta de previsão legal para estabelecer o cálculo do imposto pelo regime de competência, o voto da relatora leva à conclusão que o STF incluiu em deliberação uma possível violação à Constituição (art. 150, I) referente à aplicação do entendimento consolidado no STJ³².

5.3. Análise acerca do entendimento do STJ

O STJ formulou o entendimento baseado em interpretação sistemática e não apenas literal³³, método de interpretação que é prestigiado quando aplicado a outros casos de RRA que forem compatíveis, tais como: a) ações da Justiça do Trabalho, pois não há distinção suficiente entre as ações do empregado do setor privado e o servidor público ou o segurado do INSS; e b) acordos formulados na Justiça do Trabalho que contenham precisa discriminação tanto da natureza das verbas como dos respectivos meses de competência.

São requisitos para a equiparação aos casos de RRA aqui tratados: a) que o acúmulo não decorra da vontade do contribuinte³⁴; e b) que haja nos autos a discriminação das verbas por natureza e pelos respectivos meses de competência.

Todavia, uma melhor compreensão dos impactos da adoção da forma de cálculo indicada pelo STJ pode ser obtida a partir de análise das tabelas progressivas anuais dos exercícios de 1993 a 2001³⁵ e de 5

32. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Boletim Informativo n. 628. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 08 set. 2012.

33. MACHADO. Hugo de Brito. Imposto de Renda na Fonte e Rendimentos Mensais Acumulados. 2004. p. 6. Disponível em www.dominipublico.gov.br. Acesso em 10Set.2012. Hugo de Brito Machado enfatizou ainda o elemento tópico por valorizar as circunstâncias do caso concreto.

34. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MS 7577 Relator(a): Min. HENRIQUE D'AVILA, Julgamento: 21/09/1960

35. BRASIL. Tabelas Progressivas do IRPF. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/tabprogressiva.htm>. Acesso em 08 set. 2012

casos hipotéticos, elaborados de forma muito resumida por fins didáticos.

Caso “A” (tributação mês a mês é benéfica ao contribuinte)

Recebimento de rendimentos acumulados em 2001 fruto de ação judicial referente a rendimentos tributáveis de aposentadoria no valor mensal de R\$700,00 de janeiro de 1994 (exercício 1995) a dezembro de 1995 (exercício 1996). Nesse período não houve qualquer outro rendimento tributável nem qualquer dedução. Nenhum outro rendimento tributável em 2001.

Rendimentos mensais – R\$700,00

Rendimentos anuais de 1994 e 1995 – R\$8.400,00 (12 x 700)

Total acumulado recebido em 2001 – R\$16.800,00 (24 x 700)

Valor apurado mês a mês – Base de Cálculo R\$8.400,00 - Alíquota Zero (isenção).

Valor apurado de forma acumulada: Base de Cálculo R\$16.800,00 – Alíquota de 15%.

Caso “B” (tributação mês a mês é prejudicial ao contribuinte)

Semelhante ao anterior, porém nos anos de 1994 e 1995 houve recebimento de outros rendimentos tributáveis anuais no valor de R\$22.000,00 sem qualquer dedução. Nenhum outro rendimento tributável em 2001.

Valor apurado mês a mês – Base de Cálculo R\$30.400,00 (22.000 + 8.400) - Alíquotas 26,6% (ex. 1995 e 1996).

Valor apurado de forma acumulada – Base de Cálculo R\$16.800,00 (8.400 + 8.400) - Alíquota de 15%.

Caso “C” (tributação mês a mês é prejudicial ao contribuinte)

Semelhante ao Caso “A”, porém nos anos de 1994 e 1995 foram recebidos outros rendimentos tributáveis anuais no valor de R\$172.000,00 e em 2001 foram recebidos outros rendimentos tributáveis no valor de R\$20.000,00

Valor apurado mês a mês – Base de Cálculo R\$180.400,00 (172.000 + 8.400) - Alíquotas 35% (ex. 1995 e 1996).

Valor apurado de forma acumulada – Base de Cálculo 36.800,00 (20.000 + 8.400 + 8.400) - Alíquota de 27,5%.

Caso “D” (tributação mês a mês é prejudicial ao contribuinte)

Situação semelhante ao Caso “C”, porém com deduções de R\$16.800 em 2001 (dependentes, despesas médicas, pensão alimentícia).

Valor apurado mês a mês - Base de Cálculo R\$180.400,00 (172.000 + 8.400) - Alíquotas 35% (ex. 1995 e 1996).

Valor apurado de forma acumulada – Base de Cálculo 20.000,00 (20.000 + 8.400 + 8.400 – 16.800) - Alíquota de 15%.

Caso “E” (tributação mês a mês é prejudicial ao contribuinte)

Situação semelhante ao Caso “C”, porém em 2000 o contribuinte é acometido de cardiopatia grave (inciso XIV do art. 6º da Lei 7.713/1988) devidamente comprovada por laudo pericial emitido por serviço médico oficial expedido em 2000.

Valor apurado mês a mês – Base de Cálculo R\$180.400,00 (172.000 + 8.400) - Alíquotas 35% (ex. 1995 e 1996).

Valor apurado de forma acumulada – rendimento isento.

Na prática a apuração do Imposto Anual é mais complexa, porém o principal objetivo da simulação acima é mostrar (a) que não se pode

tratar a retenção na fonte como tributação definitiva e esquecer dos demais valores que compõem o ajuste anual do ano-calendário respectivo ou mesmo o ano-calendário em que os valores são recebidos e (b) que, ao contrário do que ordinariamente ocorre, a solução pode implicar em tributação anual pelas mesmas alíquotas ou mais gravosa ao contribuinte, o que no momento da decisão não é possível conhecer.

A solução encontrada pelo STJ representa uma forma híbrida entre regimes de caixa (definir o momento do fato gerador) e competência (cálculo da base de cálculo e alíquota) e suscita alguns novos problemas:

- a) Apontou-se aparente antinomia entre texto de lei em vigor e um decreto revogado desde 12 de janeiro de 1994, quando foi publicado o RIR/1994 (decreto 1.041/1994), e cujo fundamento de validade estava tacitamente revogado. Ressalta-se que não se admite Decreto autônomo para fixar alíquota e base de cálculo e que o Regulamento do Imposto de Renda é uma consolidação da legislação tributária. Em geral seus dispositivos consolidam as leis tributárias, porém, não raro, é constituído de dispositivos sem matriz legal. Estivesse o Decreto em vigor, o aparente conflito resolver-se-ia pelo critério hierárquico³⁶. Com a revogação antes do momento da ocorrência dos fatos geradores, melhor seria refutar a antinomia.
- b) Estabeleceu a apuração da base de cálculo e da alíquota com fundamento no art. 521 do RIR/1980 que é dissociado de matriz legal, afastando-se da exigência de lei no sentido estrito³⁷.

36. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 255534, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, julgamento em 20/08/2002. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

37. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 443910/PR Relator Ministro Luiz Fux, julgamento em 12/11/2002. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

- c) Dissociou-se da norma do art. 144 do CTN segundo a qual o lançamento reporta-se à lei vigente quando ocorrido o fato gerador, pois a solução híbrida vai de encontro a essa norma geral do Direito Tributário uma vez que define o momento da ocorrência do fato gerador no efetivo recebimento acumulado, porém exige a aplicação de *legislação* vigente antes do fato gerador e já revogada quando este ocorreu. Como premissa exigiu menção expressa em lei³⁸ para que seja aplicada a tabela progressiva vigente quando da ocorrência do fato gerador, o que é dispensável em virtude do art. 144, bem como desconsiderou que há previsão expressa no §2º do art. 46 da Lei 8.451/92, quanto às tabelas progressivas vigentes no mês do pagamento e que as leis posteriores que se reportaram ao art. 12 da Lei 7.713/1988 indicaram expressamente a aplicação da tabela progressiva do ano-calendário de recebimentos dos rendimentos (art. 5º da Lei 8.383/1991, art. 1º da Lei 8.848/1994 e art. 3º da Lei 9.250/1995).
- d) Equiparou a situação de alíquota zero *no momento da retenção* a um direito adquirido à isenção, independente do ajuste anual, transformando em exclusivamente na fonte uma retenção prevista em lei como antecipação do imposto anual.
- e) Julgado na sistemática do 543-C do CPC vinculou as demais instâncias julgadoras que preocupadas em assegurar tratamento isonômico e por uma interpretação sistemática devem aplicar a mesma tese a outros casos (ações na Justiça do Trabalho, inclusive nos acordos cuja discriminação das verbas atende à finalidade de apuração do tributo mês a mês), contudo, em muitas situações, a execução desses julgados tornou a forma de apuração do imposto complexa e até mesmo impraticável, por ex.: por falta da comprovação

38. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 424.225/SC. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Julgamento em 04/12/2003. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

de quanto era o valor em cada mês, por falta de discriminação da natureza das parcelas em cada mês (se tributável, não tributável ou tributável exclusivamente na fonte), porque em certos casos a forma de apuração assinalada era mais gravosa, pela eliminação das declarações de ajuste nas quais estavam assinalados os demais rendimentos e deduções a serem levados ao ajuste anual, por mudanças de condições pessoais do contribuinte ao longo dos anos (idade superior a 65 anos, isenções, dependentes, pensões alimentícias, etc).

Não obstante, a posição adotada pelo STJ merece elogios na busca da justiça do caso concreto, notadamente quando sobressai que o recebimento acumulado distorce a valoração da capacidade contributiva de quem foi vítima de ato do Poder Público, que, portanto, não possui legitimidade para arrecadar tributos unicamente como prêmio pela inércia em pagar valores devidos.

6. Conclusão

A tributação dos RRA referentes a rendimentos do trabalho e proventos de inatividade pagos pela Previdência Oficial a partir de 1º de janeiro de 2010 é regida pelo art. 12-A da Lei 7.713/1988, que instituiu sistemática de retenção exclusivamente na fonte, com utilização de tabela progressiva proporcional ao número de meses a que os rendimentos acumulados se referem, facultando ao contribuinte opção irretroatável pelo ajuste anual. Modalidade mais justa que a anterior e atenta ao princípio da praticidade.

Os demais RRA continuam regidos pelo art. 12 da Lei 7.713/1988 e despertam uma série de indagações, que se espera sejam solucionadas a partir da decisão dos Recursos Extraordinários 614232 e 614406.

O esforço do STJ em dar a cada caso o tratamento justo é o que o cidadão espera do Poder Judiciário, porém é preciso assegurar que a flexibilização dada a institutos nucleares do Direito Tributário não

conduza à incerteza referente ao quantum devido e que não se crie regras casuísticas de apuração do tributo à margem do regime jurídico adotado pelo legislador, a saber: o regime de caixa, o sistema de bases correntes e o de retenção como antecipação do imposto devido no ajuste anual.

A tutela jurisdicional precisa ser efetiva, o que pode ser prejudicado se na execução dos julgados surgem obstáculos de ordem prática (inexistência de documentos, de informações, cálculos complexos e de difícil assimilação pelo contribuinte-médio), o que recomenda incluir na ponderação também o princípio da praticidade.

A avaliação de casos individualmente leva à conclusão de que a busca de prestigiar a Constituição (ao exigir o tributo justo) pode implicar outra violação à Constituição quando da definição de critério de apuração de tributo sem base legal (regime híbrido entre caixa e competência com tributação exclusivamente na fonte) que nem sempre é mais benéfico ao contribuinte, além de pecar por depender de apuração excessivamente complexa diante das peculiaridades de cada caso concreto e do longo tempo decorrido.

A revogação da matriz legal do art. 521 do RIR/1980 pela Lei 7.713/1988, e do próprio RIR/1980, em 1994, sinaliza que não há antinomia entre estes dispositivos e que o regime híbrido adotado pelo STJ deixa de aplicar as normas gerais instituídas pelo art. 144 do CTN, afasta-se do regime geral de tributação por bases correntes e coloca o Poder Judiciário como legislador positivo.

A modificação do lançamento para atender ao regime híbrido corresponde a uma alteração significativa no fundamento jurídico do lançamento o que equipara o ato assim produzido a um novo lançamento, sujeito, portanto, à regular notificação ao sujeito passivo que terá o direito de manifestar-se, se assim desejar, pois tem o direito de discordar quanto ao exato cumprimento do critério jurisprudencial. Hipótese em

que corre contra o Fisco o prazo decadencial, que não raro já terá sido ultrapassado.

O momento de ocorrência do fato gerador é o critério temporal para definir as condições pessoais do contribuinte e o regime jurídico tributário.

As dúvidas acerca das conseqüências de adotar um regime misto justificam que se reconheça a constitucionalidade do regime de caixa para os RRA, tal como instituído pelo art. 12 da Lei 7.713/1998.

O grande problema da tributação dos RRA não é causado pela adoção de tabela e alíquotas segundo regime de caixa, e sim pelo emprego de tabela progressiva anual de 12 meses.

Cabe uma interpretação sistemática de normas da Lei 7.713/1988 e das leis posteriores que foram moldando o atual regime de tributação do IRPF: a) o regime de caixa dos RRA; b) a tributação do 13º salário exclusivamente na fonte separado dos demais rendimentos tributáveis (art. 5º da Lei n. 7.959, de 21 de dezembro de 1989; c) Declaração de Ajuste Anual com a tabela progressiva anual correspondente à multiplicação da tabela progressiva mensal por doze e tabela proporcional ao número de meses nos casos de declaração final de espólio e de saída definitiva do país (parágrafo único do art. 12 e art. 15 da Lei 8.134/1990).

A tributação justa pode ser alcançada sem a criação de regime misto diverso do que foi escolhido legitimamente pelo legislador. E a forma juridicamente possível, operacionalmente de menor complexidade e que melhor atende aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da pessoalidade e da razoabilidade é interpretar o bloco normativo construído a partir do art. 12 da Lei 7.713/1988 no sentido de que, quando o acúmulo de rendimentos não decorrer da vontade do contribuinte e houver discriminação suficiente tanto da natureza dos rendimentos como dos meses pretéritos a que se referem, a tabela progressiva deve ser proporcional ao número de meses a que os RRA se referem.

Acertadamente foi essa a solução adotada pela Lei 12.350/2010.

Em síntese conclusiva: de um lado a legalidade como um dos mais relevantes princípios da tributação, de outro a justiça como um dos maiores valores jurídicos.

7. Referências

BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Súmula CARF n. 12. Disponível em www.carf.fazenda.gov.br. Acesso em 08 set. 2012.

_____. Acórdão 9202-01.984, 2ª Turma CSRF, 16/02/2012. Relator Conselheiro Marcelo Oliveira. Disponível em www.carf.fazenda.gov.br. Acesso em 08 set. 2012.

_____. Acórdão 9202-001.970, Relator Conselheiro Gonçalo Bonnet Allage, 16/02/2012. Disponível em www.carf.fazenda.gov.br. Acesso em 08 set. 2012.

_____. Acórdão ac. 2802-00.713, de 16/03/2011. Disponível em www.carf.fazenda.gov.br. Acesso em 08 set. 2012.

_____. Súmula CARF n. 38. Disponível em www.carf.fazenda.gov.br. Acesso em 08 set. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 636303/SC, Relator Ministra Cármen Lúcia, julgado em 01/07/2008. Disponível em www.stf.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

_____. Boletim Informativo 628, de 23 a 27/05/2011. Recurso Extraordinário 614232 AgR-QO/RS; Recurso Extraordinário 614406 AgR-QO/RS. Relatora Ministra Ellen Gracie, julgamento em 20.10.2010. Disponíveis em www.stf.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

_____. Mandado de Segurança 7577 Relator: Ministro Henrique D'ávila, Julgamento: 21/09/1960. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 08 set. 2012.

_____. Recurso Extraordinário 172058/SC, Relator Ministro Marco Aurélio, julgamento em 30/06/1995. Disponível em www.stf.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

_____. Recurso Extraordinário 572580/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 03/06/2008.

_____. Repercussão Geral na Questão de Ordem no Ag.Reg. no Recurso Extraordinário 614406 AgR-QO-RG/RS. Relatora Min. Ellen Gracie, Julgamento em 20/10/2010. Disponível em www.stf.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 909660/RS. Ministro Mauro Campbell Marques, Julgamento em 03Mar.2009. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

_____. AgRg nos Edcl no Recurso Especial 1232796/RS, Relator Ministro Humberto Martins. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

_____. Recurso Especial 928.950/SP. Relatora Ministra Eliana Calmon, julgamento em 16/10/2008. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

_____. Recurso Especial 719.774/SC. julgamento em 15/03/2005. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

_____. Recurso Especial 901.945, julgamento em 02/08/2007. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

_____. Recurso Especial 424.225/SC, julgamento em 04/12/2003. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

_____. AgRG no AG 1392900/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 05/05/2011. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

_____. Recurso Especial 838829/RJ; Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgamento em 08/08/2006. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

_____. Recurso Especial 808488/AL, julgado em 20/06/2006; Relator Ministro Teori Albino Zavascki, 08/08/2006; Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

_____. Recurso Especial 758.779/SC. Relator Ministro José Delgado. Julgamento em 20/04/2006. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 08 set. 2012.

_____. Recurso Especial 492.247/RS. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 21/10/2003. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

_____. Recurso Especial 719.774/SC. Recurso Especial 901.945, julgamento em 02/08/2007. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

_____. Recurso Especial 424.225/SC. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Julgamento em 04/12/2003. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

_____. Recurso Especial 505.081/RS. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 06/04/2004. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

_____. Recurso Especial 1.075.700/RS. Relatora Ministra Eliana Calmon, Julgamento em 05/11/2008. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

_____. Recurso Especial 1118429/SP, Relator Ministro Herman Benjamin, 24/03/2010. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

_____. Recurso Especial 255534, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, julgamento em 20/08/2002. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

_____. Recurso Especial 443910/PR Relator Ministro Luiz Fux, Julgamento em 12/11/2002. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

_____. Recurso Especial 424.225/SC. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Julgamento em 04/12/2003. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 01 set. 2012.

BRASIL. Tabelas Progressivas do IRPF. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/tabprogressiva.htm>. Acesso em 08 set. 2012.

DA GAMA, MOZART. *A reforma e o novo Regulamento do Imposto de Renda. Direitos e deveres dos Contribuintes*. São Paulo: Livraria Editora Freitas Bastos, 1942.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Imposto de Renda na Fonte e Rendimentos Mensais Acumulados. 2004. Disponível em www.dominiopublico.gov.br. Acesso em 10 set. 2012.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, s.d.

RETENÇÃO DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA: NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIDADE DO TOMADOR PAULISTA PELOS SERVIÇOS DO PRESTADOR CARIOCA E IMPLICAÇÕES PRÁTICAS DA VIOLAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/03

Leonardo Freitas de Moraes e Castro

I. Situação fática

É muito comum que as agências de publicidade e propaganda, na maior parte sediadas nos Municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro, sofram com a retenção do Imposto sobre Serviços (ISS) quando a relação entre prestador (agências) e cliente envolve esses dois Municípios.

Diante desse cenário, o cliente sediado no Município de São Paulo (“Cliente Paulista”) fica obrigado, nos termos da legislação vigente no Município paulista, a efetuar a retenção do ISS sobre os pagamentos a serem realizados para as agências de publicidades (prestadora dos serviços) sediadas no Município do Rio de Janeiro (“Prestador Carioca”).

Todavia, tem havido certa confusão quando da alegação, por parte do Cliente Paulista, da obrigatoriedade dessa retenção do ISS, especificamente com relação à natureza jurídica dessa imposição legal.

Algumas das agências de publicidade e propaganda cariocas (Prestadores Cariocas) têm destacado que o fundamento legal utilizado pelos Clientes Paulistas para reter o ISS sobre o preço dos serviços

ao Prestador Carioca é o fato de a agência ser uma sociedade prestadora de serviços sediada em outro Município que não o de São Paulo sem o devido cadastro (i.e., não cadastrada como prestador externo perante a Prefeitura do Município de São Paulo).

Pragmaticamente, o Cliente Paulista usualmente alega que está obrigado a realizar a retenção do ISS, em favor do Município de São Paulo, por força da existência dessa responsabilidade tributária da fonte pagadora imposta pela lei municipal paulistana. Como regra geral, a retenção é feita sob a alíquota de 5% e, portanto, implica o desconto de 5% sob o valor bruto dos pagamentos a serem feitos ao Prestador Carioca, reduzindo os valores a serem recebidos por este último.

Nesse sentido, os clientes paulistas, em grande parte das vezes, entendem que o serviço prestado pela agência carioca deve ser qualificado sob o código de serviços **10.08** (*“Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios”*).

Todavia, os prestadores cariocas usualmente emitem a Nota Fiscal de Serviços (“NF”) com código distinto, notadamente o código **17.06** (*“Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”*).

Diante desse cenário fático corriqueiro na indústria de publicidade, propaganda e marketing, envolvendo dois dos Municípios em que estão sediadas as maiores agências e os principais clientes, teceremos nossos comentários sobre tais aspectos tributários, que impactam consideravelmente o dia a dia desses prestadores e de seus clientes.

II. Retenção de ISS para prestadores não inscritos no cadastro do Município de São Paulo (responsabilidade tributária formal)

Inicialmente, convém ressaltar que, desde a publicação da Lei Municipal de São Paulo n. 14.042/05, foi instituída a obrigatoriedade de cadastramento de empresas prestadoras de serviços situadas fora da cidade de São Paulo, sob pena de retenção, por parte do tomador (sediado em São Paulo), do ISS sobre o preço dos serviços a ser pago para o prestador externo (i.e., sediado fora de São Paulo). Assim, o artigo 2º da referida lei incluiu o artigo 9º-A na Lei n. 13.701/03, cuja redação é a seguinte:

Art. 9º-A. O prestador de serviço que emitir nota fiscal autorizada por outro Município, para tomador estabelecido no Município de São Paulo, referente aos serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 a 6, 8 a 10, 13 a 15, 17 (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do “caput” do art. 1º desta lei, fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças, conforme dispuser o regulamento.

§1º Excetuam-se do disposto no “caput” deste artigo os serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País.

§ 2º As pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, ainda que imunes ou isentas, são responsáveis pelo pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, devendo reter na fonte o seu valor, quando tomarem ou intermediarem os serviços a que se refere o “caput” deste artigo executados por prestadores de serviços não inscritos em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças e que emitirem nota fiscal autorizada por outro Município.

§ 3º Aplica-se, no que couber, o disposto nos parágrafos do art. 9º aos responsáveis referidos no § 2º deste artigo. (g.n.)

O Decreto Municipal SP n. 53.151/12 (“RISS/SP”), em seu art. 6º, XIV, regulamentou tal dispositivo sobre a retenção do ISS para pagamentos de serviços por tomadores sediados em São Paulo para prestadores não inscritos no cadastro junto a Secretaria Municipal de Finanças de São Paulo (“Cadastro de Prestadores de Outros Municípios”¹), realizado pela internet. As questões especificamente relativas ao cadastramento do prestador sediado fora de São Paulo é tratada no art. 69 do RISS/SP. Vejamos ambos, *in verbis*:

Art. 6º. São responsáveis pelo pagamento do Imposto, desde que estabelecidos no Município de São Paulo, devendo reter na fonte o seu valor:

(...)

XIV - **as pessoas jurídicas**, ainda que ímunes ou isentas, quando **tomarem ou intermediarem os serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 a 6, 8 a 10, 13 a 15, 17 (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do “caput” do artigo 1º deste regulamento, executados por prestadores de serviços** que emitam nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro Município ou pelo Distrito Federal, **não inscritos no Cadastro de Prestadores de Outros Municípios mencionado no artigo 69 deste regulamento.**

(...)

1. Cumpre notar que o “Cadastro de Prestadores de Outros Municípios” trata dos prestadores de serviços que não são contribuintes do ISS no Município de São Paulo, por ausência de territorialidade material para tal imposição, sendo norma que afeta os responsáveis tributários. Já o “Cadastro de Contribuintes Mobiliários” – “CCM” trata dos contribuintes do ISS no Município de São Paulo, i.e., prestadores sujeitos à jurisdição do referido Município. São, portanto, cadastros distintos, para situações distintas.

Art. 69. O prestador de serviços que emitir nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro Município ou pelo Distrito Federal, **para tomador estabelecido no Município de São Paulo**, referente aos serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 a 6, 8 a **10**, 13 a 15, **17** (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do “caput” do artigo 1º deste regulamento, **fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro**, na forma e demais condições estabelecidas pela Secretaria Municipal de Finanças.

§ 1º. Excetuam-se do disposto no “caput” deste artigo os serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País.

§ 2º. A inscrição no cadastro não será objeto de qualquer ônus, especialmente taxas e preços públicos.

§ 3º. **A solicitação de inscrição no cadastro será efetuada exclusivamente por meio da Internet.**

§ 4º. A inscrição no cadastro será efetivada após a conferência das informações transmitidas por meio da Internet com os documentos exigidos pela Secretaria Municipal de Finanças.

§ 5º. O prestador de serviços estará automaticamente inscrito no cadastro após decorrido o prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da solicitação da inscrição, sem que a Administração Tributária profira decisão definitiva a respeito da matéria.

§ 6º. Para efeito da contagem do prazo referido no § 5º deste artigo, considera-se como data da solicitação da inscrição a data da recepção dos documentos solicitados.

§ 7º. Os documentos solicitados deverão ser entregues ou enviados juntamente com a declaração disponibilizada por meio da Internet, assinada pelo representante legal ou procurador da pessoa jurídica.

§ 8º. O indeferimento do pedido de inscrição, qualquer que seja o seu fundamento, poderá ser objeto de recurso, no prazo máximo de 15 (quinze) dias, contado da data da publicação no Diário Oficial da Cidade.

§ 9º. O recurso deverá ser interposto uma única vez, na forma e demais condições estabelecidas pela Secretaria Municipal de Finanças.

§ 10. O prestador de serviços será identificado no cadastro por seu número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ.

§ 11. A Secretaria Municipal de Finanças poderá, a qualquer tempo, proceder à atualização dos dados cadastrais, bem como promover de ofício o cancelamento da inscrição do prestador de serviços no cadastro, caso verifique qualquer irregularidade na inscrição.

§ 12. A Secretaria Municipal de Finanças poderá dispensar da inscrição no cadastro os prestadores de serviços a que se refere o “caput” deste artigo:

I - por atividade;

II - por atividade, quando preposto ou representante de pessoa jurídica estabelecida no Município de São Paulo tomar, em trânsito, serviço relacionado a tal atividade.

§ 13. A Secretaria Municipal de Finanças poderá permitir que os tomadores de serviços sejam responsáveis pela inscrição, em Cadastro Simplificado, dos prestadores de serviços tratados no § 12 deste artigo. (grifamos)

Abstrai-se do acima exposto que, mesmo sendo contribuintes em outros Municípios (i.e. o prestador é sociedade situada no Município do Rio de Janeiro e, portanto, contribuinte no RJ), os prestadores de serviços contratados por pessoas (físicas ou jurídicas) situadas em São Paulo deverão efetuar o seu cadastramento junto à Prefeitura paulistana, sob pena de sofrerem a retenção do ISS quando do respectivo pagamento pelos seus serviços, se listados dentre aqueles sujeitos à responsabilidade tributária.

Portanto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ISS nesses casos é atribuída ao tomador de serviço situado em São Paulo (Cliente Paulista), ainda que o tributo seja efetivamente devido a outros Municípios (Rio de Janeiro, no caso do Prestador Carioca).

Cumprir notar da redação do art. 9-A da Lei SP n. 13.701/03 e do art. 6º, XIV e art. 69 do RISS supratranscritos que, tanto os serviços descritos no item 10.08 (gênero “intermediação e congêneres”²) como aqueles incluídos no item 17.06 (gênero “serviço de apoio técnico”³) – que são precisamente os serviços prestados por agências de publicidade e propaganda – estão no rol de serviços sujeitos à retenção do ISS pelo Município de São Paulo caso o prestador não esteja registrado na Prefeitura Paulistana.

De acordo com o art. 18, III do Decreto Municipal SP n. 53.151/12⁴ (Regulamento do ISS do Município de São Paulo, doravante “RISS/SP”), as alíquotas aplicáveis aos serviços de publicidade e propaganda classificados tanto no item 10.08 como no item 17.06 são, em ambos os casos, de 5%.

Em síntese, se o Prestador Carioca não estiver cadastrado como prestador externo junto à Prefeitura de São Paulo, as retenções de ISS aplicáveis por parte do tomador dos serviços (Cliente) serão de 5% em qualquer dos casos (seja o serviço classificado sob o item 10.08 ou 17.06 do art. 1º do RISS/SP), para as atividades de propaganda, publicidade e marketing sempre que o cliente da agência estiver situado em São Paulo.

2. “10 - Serviços de intermediação e congêneres.

(...)

10.08 - Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios”.

3. “17 - Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.06 - Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

4. Art. 18.O valor do Imposto será calculado aplicando-se à base de cálculo a alíquota de:

(...)

III - 5,0% (cinco por cento) para os demais serviços descritos na lista do “caput” do artigo 1º deste regulamento”.

Todavia, na maioria das vezes o Prestador Carioca está devidamente inscrito na Prefeitura de São Paulo, sobretudo como prestador dos serviços indicados no item 10.08 (*Agenciamento de publicidade e propaganda*). Nesse caso, não haveria que se falar em retenção do ISS em razão da obrigação estabelecida pelo artigo 9º-A na Lei SP n. 13.701/03.

Caso seja esse o fundamento da retenção feita pelo Cliente Paulista restaria configurado equívoco deste, uma vez que, em havendo a inscrição do Prestador Carioca perante a Prefeitura de São Paulo como “prestador externo”, não se aplica a norma supramencionada e, assim, não há obrigação legal da fonte pagadora (Cliente Paulista) reter o ISS à 5% com base em lei municipal paulistana. Diante deste cenário, o Prestador Carioca deve receber o preço do serviço livre de qualquer retenção de ISS, devendo informar ao Cliente Paulista esse entendimento de que não deve haver desconto quando do pagamento.

III. Retenção de ISS em razão da natureza do serviço prestado (responsabilidade tributária material)

É importante destacar que existe um outro tipo de responsabilidade tributária, que não aquela decorrente da ausência de registro do prestador externo junto à Prefeitura Paulistana. Esse segundo tipo de responsabilidade tributária está previsto pela RISS/SP e diz respeito à natureza do serviço sendo, portanto, uma responsabilidade tributária material (e não uma responsabilidade tributária formal, como aquela relacionada à ausência de cadastro junto à Secretaria Municipal de Finanças de São Paulo).

Desta feita, a responsabilidade tributária material está prevista no art. 6º, II, “c” do RISS/SP, abaixo reproduzido:

Art. 6º. São responsáveis pelo pagamento do Imposto, desde que estabelecidos no Município de São Paulo, devendo reter na fonte o seu valor:

(...)

II - as pessoas jurídicas, ainda que imunes ou isentas, e os condomínios edifícios residenciais ou comerciais, quando tomarem ou intermediarem os serviços:

(...)

c) descritos nos subitens 1.01, 1.02, 1.03, 1.04, 1.05, 1.06, 1.07, 1.08, 14.05, 17.01, 17.06, 17.15 e 17.19 da lista do “caput” do artigo 1º deste regulamento a elas prestados dentro do território do Município de São Paulo por prestadores de serviços estabelecidos no Município de São Paulo, conforme cronograma a ser estabelecido pela Secretaria Municipal de Finanças. (g.n.)

Como se observa do grifo suprarrealizado, a responsabilidade tributária material exige a retenção dos ISS por parte do tomador localizado em São Paulo quando ele pagar por serviços classificados no item 17.06 do RISS/SP para prestador externo, independentemente de existir o cadastro do prestador externo no Município de São Paulo.

Portanto, ainda que o Prestador Carioca esteja cadastrado junto à Prefeitura de São Paulo como um prestador externo dos serviços 17.06 (e não somente dos serviços 10.08 como muitas vezes ocorre), a retenção do ISS à 5% deverá ser feita pelo tomador (Cliente Paulista), da mesma forma.

Cumpra notar que os Municípios não são livres para estabelecer hipóteses de responsabilidade tributária material sobre quaisquer serviços, mas sim, somente sobre aqueles autorizados pela Lei Complementar n. 116/03, que é a Lei Nacional sobre ISS e que estabelece os limites e normas gerais do ISS para todos os Municípios brasileiros.

De acordo com o art. 6º, parágrafo 2º, II da Lei Complementar n. 116/03, os serviços sujeitos à responsabilidade tributária material são os seguintes:

Art. 6º. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, **17.05 e 17.10** da lista anexa. (destacamos)

Nota-se, claramente, que os serviços descritos no item 17.06 (“*Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários*”) da Lei Complementar n. 116/03 (que, diga-se, são exatamente os mesmos descritos no item 17.06 do RISS/SP) não estão incluídos no rol sujeito à retenção do ISS pelos Municípios, por estarem ausentes do art. 6º, parágrafo 2º, II da Lei Complementar n. 116/03.

Portanto, o Município de São Paulo está incorrendo em violação do dispositivo da Lei Complementar n. 116/03⁵, por extrapolar sua

5. Nesse sentido, vide nosso estudo prévio em: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. “ISS sobre serviços de limpeza, manutenção e conservação de plataformas de petróleo prestados *onshore* e *offshore*: (novas) considerações sobre a (velha) questão

competência tributária prevista na referida lei complementar. Para sanar essa violação caberia, inclusive, medida judicial para assegurar a não retenção do ISS por parte do Cliente Paulista sobre os serviços classificados no item 17.06, de forma a evitar que o Prestador Carioca receba pagamentos com o desconto de 5% sobre o valor da nota fiscal (i.e., preço do serviço reduzido do ISS em favor do Município de São Paulo).

Por outro lado, se o Prestador Carioca prestar, de fato, os serviços listados no item 10.08 (*“Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios”*) não haveria que se falar em retenção do ISS, haja vista a ausência do referido item dentre os serviços sujeitos à responsabilidade tributária material de acordo com o art. 6º, § 2º da Lei Complementar n. 116/03. Nesse caso, inexistirá necessidade de discussão judicial uma vez que o RISS/SP não prevê, dentre as hipóteses de responsabilidade material, a prestação dos serviços listados no item 10.08.

Assim, o Município de São Paulo não extrapolou sua competência tributária no que tange ao item 10.08, seguindo os preceitos da Lei Complementar n. 116/03 quanto aos serviços de agenciamento de publicidade e propaganda e de sua veiculação.

Superado esse ponto existem, todavia, certos cuidados adicionais a serem observados por parte das agências de publicidade, propaganda e marketing sediadas no Rio de Janeiro, que serão melhor detalhados a seguir.

da competência do Município do local da prestação *vs.* a do local do estabelecimento prestador”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n. 106, 2012, p. 229-250.

IV. Violação do art. 146, III da CF pelo Município de São Paulo: limitação do alcance da autonomia municipal

No que se refere ao argumento do Município de São Paulo ter extrapolado sua competência tributária do ISS ao estabelecer responsabilidade tributária material para os serviços listados no item 17.06 da Lei Complementar n. 116/03 – serviços esses não incluídos no art. 6º, § 2º da referida lei complementar como sujeitos à retenção por parte do tomador – convém lembrar o disposto no art. 146, III da Constituição Federal (“CF”), temos que uma das funções da Lei Complementar é, justamente, estabelecer normas gerais em matéria tributária. Vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

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

Ora, se a própria Constituição Federal delimita a edição de normas gerais em matéria de legislação tributária para serem veiculadas através de Lei Complementar, podemos concluir que tais preceitos devem ser seguidos, no que toca o ISS, por todos os Municípios brasileiros.

O fundamento constitucional de validade da Lei Complementar n. 116/03 encontra-se no art. 156, III e § 3º e no art. 146, III da CF, bastando a análise conjunta desses dois dispositivos constitucionais para dar pleno supedâneo para a validade para referida Lei Complementar regular as normas gerais de ISS.

Entretanto, há quem defenda a violação da autonomia municipal através da limitação legislativa por intermédio da edição de Lei Complementar, sob o argumento de que tal norma constitucional (art. 156, parte final) torna-se inválida quando analisada e interpretada de forma sistemática com as demais disposições constitucionais, sobretudo determinados princípios explícitos e implícitos.

Para nós, a autonomia municipal deve seguir nas normas gerais impostas pela Lei Complementar, normas estas constitucionais, por serem preceitos basilares, mínimos, que visam dar segurança jurídica ao contribuinte, evitando as guerras fiscais e os abusos dos entes federativos municipais sob o anseio arrecadatório, na medida em que delimitam o escopo de competência tributária dos Municípios.

Nesse ponto, vale consignar as lições de BARRETO⁶: “*a função dos preceitos constitucionais indicativos da competência para a criação de impostos é identificar um determinado campo material, para que o **legislador ordinário, ao criar o tributo, se contenha dentro dos seus estritos limites***”. E esses limites são precisamente veiculados através da Lei Complementar, conforme disposto na CF.

Assim, o legislador ordinário não ficou, ao contrário do que a doutrina divergente defende, sem autonomia. Teve sim, uma limitação ao poder de tributar, assim como existem diversas dessas limitações em toda a CF, como, por exemplo, no Título VI, Capítulo I, Seção II onde se lê: “*Das Limitações ao Poder de Tributar*”, a partir do qual se tem o art. 150. Se existem limitações genéricas, tais como a da Seção II, existem também aquelas específicas, que serão elencadas para os entes federativos por intermédio de Lei Complementar n. 116/03 para o ISS. Em caso de descumprimento dos dispositivos da Lei Complementar n. 116/03, por força de lei ordinária municipal,

6. BARRETO, Aires F. in *O ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 28.

resta violado o direito constitucional do contribuinte, que pode recorrer ao judiciário para ver tal direito assegurado.

V. Implicações da adoção do item 10.08 na nota fiscal de serviço e seu impacto na retenção do ISS de 5% pelo Município de São Paulo

Se o Prestador Carioca passar a emitir as Notas Fiscais de Serviços para clientes localizados no Município de São Paulo sob o item 17.06 sem ingressar com medida judicial cabível, a retenção de 5% sobre o valor bruto da referida nota fiscal permanecerá acontecendo para com todos os clientes paulistanos.

Isso porque, como dito, a retenção de 5% para os serviços descritos no item 17.06 decorre da responsabilidade tributária material, não importando se o prestador está ou não cadastrado junto à Prefeitura de São Paulo como prestador externo.

Também pouco importa sob qual item de serviço o prestador externo está cadastrado, i.e., ainda que o Prestador Carioca altere seu cadastro junto à Prefeitura de São Paulo (caso esteja cadastrado como prestador dos serviços descritos no item 10.08) para adicionar ou substituir os serviços prestados de forma a inserir o item 17.06 em tal cadastro municipal, tal medida não eliminará a retenção de 5% em questão, que continuará obrigatória para os Clientes Paulistas quando do pagamento dos serviços, se descritos na nota fiscal como 17.06 (por força do no art. 6º, II, “c” do RISS/SP).

Por outro lado, se o Prestador Carioca emite as Notas Fiscais de Serviços para clientes localizados no Município de São Paulo sob o item 10.08, a retenção de 5%, por força de responsabilidade tributária material, deixará de existir (pois não há menção do item 10.08 no art. 6º, II, “c” do RISS/SP). Da mesma forma, não haverá a retenção do ISS de 5% por força de responsabilidade tributária formal, já que o

Prestador Carioca já seria um prestador externo devidamente registrado junto ao Município de São Paulo e, portanto, não seria aplicável o artigo 9º-A na Lei n. 13.701/03 (aplicável apenas aos casos de ausência de inscrição no Cadastro de Prestadores de Outros Municípios da SMF de São Paulo).

Dessa forma, a emissão de Nota Fiscais de Serviços sob o item 10.08 em vez de 17.06 tem implicações importantíssimas para as agências de publicidade e propaganda situadas fora do Município de São Paulo, notadamente, a retenção de ISS de 5% para os tomadores lá sediados (Cliente Paulista). Ou seja, partindo da premissa de que o Prestador Carioca estará devidamente inscrito no Cadastro de Prestadores de Outros Municípios da SMF de São Paulo, será crucial saber qual dos serviços essa agência efetivamente presta: se aqueles descritos no item 10.08 ou no item 17.06 da lista existente no art. 1º do RISS/SP (idênticos aqueles da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/03).

Para o prestador mais desavisado, esse cuidado em determinar qual das duas modalidades de serviços de publicidade, propaganda e marketing na nota fiscal de serviços pode parecer preciosismo, razão pela qual alguns contribuintes, ao equivocadamente achar que os serviços são semelhantes e equivalentes, utilizam indistintamente um ou outro código, sendo por vezes surpreendidos quando recebem o preço dos serviços com retenção do ISS de Clientes Paulistas e, ao questionarem seus concorrentes, saber que estes não sofreram tal retenção (sem atribuir ao preenchimento do código do serviço na nota fiscal o motivo pelo qual isso ocorrerá).

Além disso, é de suma relevância apontar para o fato de que haverá implicações tributárias adicionais no que tange à alíquota de ISS devida pelas agências de publicidade e propaganda cariocas quanto ao próprio Município do Rio de Janeiro.

Isto porque, nos termos do art. 19, I do Decreto RJ n. 10.514/91 (Regulamento do ISS do Município do Rio de Janeiro – “RISS/RJ”),

os serviços prestados por contribuintes no Rio de Janeiro estão sujeitos a uma alíquota geral de 5%, salvo algumas exceções.

Dentre as exceções, estão sujeitos à alíquota de 3% os serviços “*concernentes à concepção, redação, produção e veiculação de propaganda e publicidade, inclusive divulgação de material publicitário*”, nos termos do art. 19, II, item 3 do RISS/SP.

Vejamos o dispositivo referente às alíquotas ora mencionadas:

Art. 19. O imposto será calculado aplicando-se sobre a base de cálculo as seguintes alíquotas

I – Alíquota genérica - 5%

II – Alíquotas específicas:

(...)

3. Serviços concernentes à concepção, redação, produção e veiculação de propaganda e publicidade, inclusive divulgação de material publicitário- 3%.

(g.n.)

O RISS/RJ define especificamente os tipos de serviços relacionados à propaganda e marketing sujeitos ao ISS, conforme se observa:

Art. 124. Os serviços de concepção, redação e produção de propaganda e publicidade compreendem o estudo prévio do produto ou serviço a anunciar, criação do plano geral de propaganda e de mensagens adequadas a cada veículo de divulgação, elaboração de textos publicitários e desenvolvimento de desenho - projeto através da utilização de ilustrações e de outras técnicas necessárias à materialização do plano como foi concebido e redigido.

Art. 125. Considera-se serviço de veiculação de publicidade e propaganda a divulgação efetuada através de quaisquer meios de comunicação capazes de transmitir ao público mensagens de publicidade e propaganda em geral.

[Obs.: Pelo Decreto n. 26.825, de 02.08.2006, foi reconhecida a não incidência do ISS sobre a atividade de veiculação de publici-

dade e propaganda, a partir de 01.08.2003, data da entrada em vigor da Lei Complementar n. 116, de 31.07.2003].

Art. 126. Os serviços de intermediação na veiculação compreendem a distribuição de mensagens publicitárias aos veículos de divulgação, por conta e ordem do cliente anunciante.

§ 1º Considera-se mensagem publicitária a divulgação, segundo técnica própria, de idéias e informações, com o objetivo de promover a venda de mercadorias, produtos e serviços, difundir idéias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições colocadas a serviço deste mesmo público.

§ 2º Aos serviços de intermediação na veiculação de publicidade e propaganda aplica-se a alíquota prevista no item 3, do inciso II do art. 19 deste Regulamento.

Art. 127. Aos serviços especiais ligados à atividade de publicidade e propaganda, tais como pesquisas de mercado, promoção de vendas, relações públicas, assessoria na edição de boletins e revistas informativas ou publicitárias, anúncios fúnebres, de emprego, publicações de demonstrações financeiras e outros, aplica-se a alíquota prevista no inciso I do art. 19 deste Regulamento.

Ao combinar os tipos de serviços de publicidade e propaganda descritos nos arts. 124, 125, 126 e 127 com as alíquotas aplicáveis descritas no art. 19, I (5%) e 19, II, item 3 (3%), podemos chegar à seguinte conclusão:

Art. 124: alíquota de 3% (concepção, redação, produção de propaganda/publicidade);

Art. 125: alíquota 0% [não-incidência] (veiculação de publicidade e propaganda);

Art. 126: alíquota de 3% (intermediação na veiculação de publicidade); e

Art. 127: alíquota de 5% (publicações de demonstrações financeiras).

Corroborando esse entendimento, o Memo F/CIS-3 n. 070/08 da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, emitido pela Secretaria Municipal de Fazenda, endereçado ao Sindicato de Agências de Propaganda do Rio de Janeiro, deixou claro que:

- i) serviços de “**publicações de demonstrações financeiras e outros**”, previsto no artigo 127, **estão sujeitos à alíquota de 5%** (art. 19, I do Regulamento de ISS-RJ); e
- ii) muitas agências de publicidade no Rio de Janeiro têm classificado, equivocadamente, tais serviços previstos no art. 127 como se fossem aqueles do art. 126 (isto é, “**serviços de intermediação na veiculação de publicidade**”), estes últimos **sujeitos à alíquota de 3%** (art. 19, II, item 3 do Regulamento de ISS-RJ).

No mesmo sentido, visando evitar autuações futuras de ISS por parte da Prefeitura do Rio de Janeiro, o SINAPRO-RJ disponibilizou em seu *site* a referida informação veiculada por meio do Memo F/CIS-3 n. 070/08 da SMF-RJ, abaixo colacionado⁷:

Circular n. 5/2008

Ref.: Recolhimento do ISS da atividade publicitária - advertência da fiscalização do Município do Rio de Janeiro

Prezada associada,

O Sindicato recebeu da **Coordenadoria do ISS e Taxas da 3ª Divisão de Fiscalização - Secretaria de Fazenda - do Município do Rio de Janeiro** e esta anexando para seu conhecimento, ofício com advertência sobre erros que estariam sendo praticados na aplicação da alíquota do ISS por algumas Agências de Publicidade. Trata-se de ação de fiscalização preventiva, meritória em seu conteúdo, e que deve ser levada em consideração, razão pela qual tomamos a liberdade de esclarecer alguns pontos

7. Disponível em: http://www.sinapro-rj.com.br/faqs/recolhimento_iss.asp.

relacionados com o ISS da atividade publicitária no Município do Rio de Janeiro:

- i. pela legislação do Município, os serviços concernentes à concepção, redação e produção de publicidade tem alíquota de 3% (Item 3, art. 19, do Decreto n. 23.753 de 02.12.2003 – Regulamento do ISS);
- ii. os serviços de intermediação na veiculação de publicidade e propaganda têm a alíquota, também, de 3%, prevista no item 3, do inciso II, do art. 19 do Regulamento (acima citado);
- iii. os serviços especiais ligados à atividade de publicidade e propaganda, tais como pesquisa de mercado, promoção de vendas, relações públicas, assessoria na edição de boletins e revistas informativas ou publicitárias, anúncios fúnebres, de emprego, **publicações de demonstrações financeiras e outros, têm a alíquota prevista no inciso I do art. 19 do Regulamento – 5%** (art. 127 do Decreto citado-Regulamento);

A Coordenadoria de Fiscalização está lembrando, também, a **obrigatoriedade de retenção do ISS** nas hipóteses previstas no art. 5º, VII, da Lei 1.044/87 (“agências de propaganda pelo imposto devido pelos prestadores de serviços classificados como produção externa”, definida esta produção no art. 9º, I, do Decreto n. 7.050/87 – “produção externa, os serviços gráficos, de composição gráfica, de fotolito, de fotografia, de produção de filmes publicitários por qualquer processo, de gravações sonoras; elaboração de cenários, painéis e efeitos decorativos; desenhos, textos e outros materiais publicitários”). (g.n.)

Diante dessas informações, é possível concluir que, ainda que as agências de publicidade e propaganda sediadas no Rio de Janeiro emitam Nota Fiscal de Serviços sob o item 10.08 (intermediação na veiculação de publicidade) e, dessa forma, não se sujeitem à retenção de ISS de 5% pelos Clientes Paulistas, isso não significa que a alíquota de ISS devida no Rio de Janeiro será, necessariamente, a de 3% para tais agências.

Isso porque, não obstante os serviços descritos nos arts. 124 e 126 do RISS/RJ, respectivamente “*concepção, redação e produção de propaganda e publicidade*” (que se assemelham ao item 17.06 do RISS/SP) e “*intermediação na veiculação de publicidade*” (que se assemelham ao item 10.08 do RISS/SP) estarem aptos ao enquadramento como serviços tributados pelo ISS à alíquota de 3% no Rio de Janeiro, convém ressaltar que os serviços prestados para Clientes Paulistas discriminados como “Publicação em Diário Oficial SP” e “Publicação em Jornais de Grande Circulação de SP” – serviços esses relacionados à publicação de demonstrações financeiras (balanços, relatórios financeiros, fato relevante e afins) levariam à caracterização desses últimos serviços no art. 127 do RISS/RJ (“*publicações de demonstrações financeiras e outros*”), que estão sujeitos a 5%.

Em outras palavras, é dizer que, ao se emitir Nota Fiscal de Serviços para Cliente Paulista classificada sob o item 10.08 (essencialmente intermediação), não obstante não haver retenção do ISS em São Paulo (se o Prestador Carioca estiver devidamente inscrito no cadastro junto à SMF de São Paulo), se tais serviços consistirem em “publicações de demonstrações financeiras e outros”, a alíquota aplicável em decorrência do item 10.08 será a de 5%.

Em sentido contrário, se os serviços prestados para os Clientes Paulista fossem classificados como 17.06 na Nota Fiscal (para fins do RISS/SP), assemelhar-se-iam aos serviços descritos no art. 124 do RISS/RJ, que estão sujeitos à alíquota de 3% no Rio de Janeiro. Todavia, haveria a retenção de 5% em São Paulo.

Ou seja, ao prestar serviços classificados no item 10.08 para fins do RISS/SP, somente estarão sujeitos a 3% de ISS no RJ aqueles serviços descritos no art. 126 do RISS/RJ, não compreendidos os serviços de publicações de demonstrações financeiras (que se incluem no art. 127 e, portanto, estão sujeitos ao ISS a 5%).

VI. Considerações finais

Ante o exposto no presente estudo, conclui-se que, num cenário em que inexistisse conflito de competência do ISS entre dois ou mais Municípios sobre os serviços de publicidade e propaganda, isto é, em que cada Município impusesse sua própria competência territorial sem violar as disposições da Lei Complementar n. 116/03 – especificamente circunscrevendo-se nos limites da responsabilidade tributária (material) e sem incorrer em abusos e extrapolações caracterizadas pela retenção de ISS em virtude de responsabilidade tributária formal – não deveria haver diferença na carga final do ISS sobre o Prestador Carioca cujo cliente é sediado em São Paulo. Todavia, não é isso que acontece na indústria de publicidade e propaganda carioca cuja grande parte dos clientes está sediada em São Paulo.

Isso porque, no caso de prestar serviços sob o item 10.08 (“*agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios*”), a agência carioca não sofreria retenção de São Paulo, mas estaria sujeita à alíquota de 5% no Rio de Janeiro, totalizando 5% de ISS efetivo, para os casos de “publicações de demonstrações financeiras” (art. 127 do RISS/RJ). Caso os serviços prestados sob o item 10.08 fossem o de “intermediação na veiculação de publicidade”, além da não retenção em São Paulo, a alíquota devida no Rio de Janeiro seria de 3% (art. 126 do RISS/RJ).

Já se prestasse serviços sob o item 17.06 (“*propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários*”), sofreria uma tributação na fonte de 5% do Cliente Paulista e, portanto, não deveria recolher ISS para o Rio de Janeiro. Todavia, não é isso que ocorre na prática: há, adicionalmente, alíquota de 3% de ISS a ser recolhida pela agência carioca no caso de prestação de serviços de “concepção, redação, produção de pro-

paganda/publicidade” (art. 124 do RISS/RJ), uma vez que o Rio de Janeiro certamente irá discordar da retenção feita por São Paulo, que extrapolou os limites da Lei Complementar n. 116/03, ao incluir item de serviço não previsto em seu art. 6º, § 2º, II. Portanto, sua carga efetiva de ISS será de 8%, em virtude de bitributação.

É, de fato, uma grande confusão, que implica carga tributária do ISS que varia entre 3%, 5% e 8%, sobre os serviços prestados por agências de publicidade, propaganda e marketing sediadas no Rio de Janeiro, que recebam pagamentos de clientes sediados em São Paulo, a depender de pequenas variações fáticas e jurídicas, mas que geram consideráveis diferenças fiscais.

Por fim, é importante notar que, adicionalmente, a agência carioca que prestar serviços de publicações de demonstrações financeiras para clientes sediados em São Paulo, não obstante utilizar o item 10.08 ou 17.06, ainda estará sujeita a riscos de autuação por parte da Prefeitura do Rio de Janeiro, se recolhido o ISS a alíquota de 3% sobre os valores recebidos por tais prestações, uma vez que a alíquota estabelecida pelo RISS/RJ correta é a de 5%.

Nesse sentido, o Memo F/CIS-3 n. 070/08 da SMF-RJ deixou claro que a Secretaria Municipal de Fazenda, mais especificamente a 3ª Divisão de Fiscalização da Coordenadoria do ISS e Taxas do Rio de Janeiro, está intensificando a fiscalização dos serviços descritos no art. 127 do RISS/SP, no qual se incluem os de “publicações de demonstrações financeiras e outros”.

Em nossa opinião, essa imposição arbitrária de alíquota majorada de 5% (em vez de 3%) para tais serviços de publicações de demonstrações financeiras está equivocada e viola de forma patente a Lei Complementar n. 116/03, uma vez que, na realidade, tais serviços consistem em serviço-meio para o serviço-fim das agências de publicidade, notadamente, a elaboração, criação e veiculação de propagandas

e campanhas publicitárias dessas companhias das quais publicam as demonstrações financeiras.

Por consistirem em uma atividade-meio para a agência executar as demais atividades para aquele cliente (visto que a agência de publicidade não presta exclusivamente serviços de “publicação de demonstração financeira”, até porque tal serviço é prestado pelos próprios jornais), há jurisprudência tanto do Supremo Tribunal Federal (“STF”) como do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) consagrando a ausência de configuração de relação jurídica própria das atividades-meio em relação à atividade-fim, para fins de exclusão da tributação do ISS sobre casos de serviços acessórios ao serviço de telecomunicação, tributado pelo ISS, conforme infracolacionado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS SOBRE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES: DEFINIÇÃO DE ATIVIDADE-FIM E ATIVIDADE-MEIO, ACESSORIEDADE E AUTONOMIA DO SERVIÇO DISPONIBILIZADO: AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. INVIABILIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO COM BASE NA AL. “C” DO INC. III DO ART. 102 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. AGRAVO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO.

(...)6.1. Entendeu o Município que era possível a incidência de ISS, à face do previsto no item 79 da lista de serviços do Código Tributário de Londrina (locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil), cuja redação foi replicada à luz da Lei Complementar Federal n. 56/1987”. No Recurso Extraordinário n. 592.887-RG, Relatora a Ministra Ellen Gracie, este Supremo Tribunal assentou a inexistência de repercussão geral quando a discussão tributária “**não diz respeito propriamente à extensão do conceito de serviços de telecomunicações, tampouco**

à existência ou ausência de lei, mas à caracterização da atividade de habilitação de telefones celulares como atividade-fim ou como atividade-meio e à verificação da sua autonomia enquanto serviço preparatório, acessório, suplementar ou auxiliar”, porque o exame da questão depende de prévia análise da adequada aplicação de normas infraconstitucionais.

(STF - ARE: 800466 PR, Relator: Min. Cármen Lúcia, Data de Julgamento: 30/03/2014, Data de Publicação: DJe-067 Divulg. em 03/04/2014) (g.n.)

TRIBUTÁRIO. AFASTAMENTO DA SÚMULA 7/STJ. MATÉRIA DE DIREITO. ISS. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. 1. Preliminarmente, cumpre afastar a incidência da Súmula 7/STJ no caso sob análise, porquanto a sentença proferida em primeiro grau deixa claro tratar-se de matéria apenas de direito. 2. **“Não incide ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividade-meio para atingir atividades-fim, no caso a exploração de telecomunicações”** (REsp 883254/MG, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 18.12.2007, DJ 28.2.2008 p. 74). 3. Neste julgado, em voto-vista proferido pelo Min. Luiz Fux, o entendimento foi corroborado ao firmar que “... as atividades enquadradas como de secretaria, expediente e processamento de dados, instalação e atividades enquadradas como manutenção e conserto de aparelhos telefônicos são notoriamente atividades-meio em confronto com a atividade-fim, que é a telecomunicação em si, porquanto não criam relação jurídica diversa.” Agravo regimental provido.

(STJ, Relator: Ministro Humberto Martins, Data de Julgamento: 19/10/2010, T2 - Segunda Turma) (g.n.)

Por fim, entendemos cabível às agências de propaganda e publicidade sediadas no Rio de Janeiro ingressarem com medida judicial para (i) evitar que os clientes sediados em São Paulo façam a retenção do ISS sobre os serviços classificados sob o item 17.06, prestados pelas primeiras em favor dos últimos, por clara violação ao art. 6º, § 2º, II

da Lei Complementar n. 116/03; e (ii) evitar que o Município do Rio de Janeiro aplique a alíquota de 5% sobre os serviços de “publicações de demonstrações financeiras” (art. 127 do RISS/RJ), em razão de serem esses verdadeiros serviços-meio para o serviço-fim das agências de publicidade e propaganda, razão pela qual se sujeitam à alíquota de 3%, nos termos do art. 126 do RISS/RJ.

JURISPRUDÊNCIA

JURISPRUDÊNCIA

Inteiro teor

TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO DE DECISÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS MEDIANTE AÇÃO CIVIL PÚBLICA. IMPOSSIBILIDADE.

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5006973-93.2013.404.7108/RS

RELATOR : MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE
REL. ACÓRDÃO : Des. Federal JORGE ANTONIO MAURIQUE
APELANTE : INDUSTRIA DE CALCADOS WEST COAST
 : LTDA
ADVOGADO : José Luís Mossmann Filho
APELANTE : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
APELADO : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. ACÓRDÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. ALEGAÇÃO DE DANO AO ERÁRIO. DESCONSTITUIÇÃO. DESCABIMENTO.

1. O Processo Administrativo Fiscal, no âmbito federal, é regido pelo Decreto nº 70.235/72, o qual trata da determinação e exigência dos créditos tributários da União. Nele estão regulados os trâmites de todas as fases processuais administrativas, desde a impugnação à

Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, aos recursos cabíveis ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Aplicam-se, também, as disposições da Lei nº 9.784/99.

2. As decisões definitivas proferidas em processo administrativo, em certas situações, são suscetíveis de revisão pelo Poder Judiciário. Essas decisões são vinculantes e imutáveis para a Administração, que não dispõe de meios para reabrir a controvérsia examinada perante o Poder Judiciário. Vincula a Administração, por ser decisão da própria Administração. Não vincula o contribuinte, que tem a garantia de acesso ao Poder Judiciário.

3. Admitir que a Fazenda Nacional ou o Ministério Público possam pedir a anulação de decisão do CARF, sob o fundamento de estar dissociado da verdade real e desconsiderar provas, é tornar esse órgão inútil, retirando-lhe a razão de existir, que é dar a solução final acerca da validade do lançamento tributário. Isso fica evidente em face da constatação de que as referidas instituições, sobretudo a Fazenda, estariam obrigadas a submeter ao crivo do Poder Judiciário todas as decisões do CARF que implicassem o afastamento ou a redução do valor do tributo originalmente exigido, pois não poderia ficar a depender de um juízo de conveniência a escolha dos casos que seriam submetidos ao Judiciário.

4. Não se pode suprimir o poder legalmente exercitado pela Administração e tornar o procedimento administrativo inútil, desnecessário, e o que é pior, com desperdício de tempo e de dinheiro. Na prática, o contribuinte, ao impugnar o lançamento e, posteriormente, interpor recurso administrativo, obtendo decisão favorável, estaria apenas protelando o desfecho do litígio com a Fazenda.

5. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é um órgão colegiado, paritário, que possui prerrogativas semelhantes às do Poder Judiciário. Assim, suas decisões somente podem ser desconstituídas quando comprovado dolo, fraude ou simulação, o que não se alegou no caso.

6. Não se pode considerar ato danoso ao erário a decisão de conselho administrativo que desonera o contribuinte, sob pena de afirmar-se que esses conselhos somente podem manter exigências tributárias e não afastá-las, o que não faz sentido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1a. Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, dar provimento às apelações, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 13 de novembro de 2014.

Des. Federal JORGE ANTONIO MAURIQUE
Relator para Acórdão

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5006973-
93.2013.404.7108/RS

RELATOR : MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE
APELANTE : INDUSTRIA DE CALCADOS WEST COAST
 : LTDA
ADVOGADO : José Luís Mossmann Filho
APELANTE : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
APELADO : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

RELATÓRIO

O Ministério Público Federal ajuizou ação civil pública em face da União e de West Coast Calçados Ltda. objetivando a desconstituição/anulação da decisão proferida pela 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos autos do

JURISPRUDÊNCIA

Processo nº 11065.721097/2011-11, acórdão 3401-001.969, por ausência de fundamentação idônea, ratificando-se o lançamento, constituição e respectiva cobrança do crédito tributário, nos termos da decisão proferida pela Delegacia de Julgamento de Porto Alegre, com condenação da contribuinte ao pagamento do crédito tributário. Subsidiariamente, postulou fosse determinado à União proferir novo julgamento pelo CARF. Atribuiu à causa o valor de R\$ 2.086.737,66 (evento 1).

Regularmente processado o feito, sobreveio sentença julgando parcialmente procedente o pedido para: (a) declarar a nulidade do acórdão nº 3401-001.969, proferido pela 4ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; e (b) condenar a União à prolação de novo acórdão no processo nº 11065.721097/2011-11 (evento 24).

Apelou a União, sustentando que: (a) não se caracteriza a defesa de interesses difusos, assim compreendidos aqueles transindividuais de natureza indivisível, de titularidade de pessoas indeterminadas, ligadas por circunstâncias de fato; (b) há vedação expressa no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 7.347/85 para a propositura de ação civil pública veiculando pretensão referente a tributos; (c) o CARF decidiu dentro dos limites de sua atribuição, tendo fundamentado adequadamente a decisão recorrida e valorado as provas produzidas, embora em sentido contrário à pretensão do Fisco; (d) foram analisadas as circunstâncias da criação da empresa Sunbelt, sua contabilidade e o controle dos serviços de industrialização, concluindo-se pela validade do procedimento; (e) a maior ou menor extensão do julgado não serve como parâmetro da sua qualidade, não se caracterizando ausência de motivação (evento 34).

A Indústria de Calçados West Coast Calçados Ltda. também apelou, argumentando que: (a) o relatório da decisão da instância administrativa

examinou todos os pontos objeto da discussão; (b) inexistente matéria a embasar eventual recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais; (c) ultrapassada toda a fase de controle da legalidade do ato administrativo de lançamento, ocorre a preclusão, de modo a garantir estabilidade às relações Estado-contribuinte; (d) se o Judiciário adentrar o mérito administrativo, estará violando frontalmente o princípio da segurança jurídica; (e) não pode a Administração Tributária Federal buscar, por outros meios (no caso, uma demanda travestida de Ação Civil Pública), desconstituir decisão de sua lavra. Requereu seja permitido o prequestionamento dos artigos 80 e 81 da Lei nº 9.430/96, 156, inciso IX, da Lei nº 5.172/66 e 5º, incisos XXXVI e LV, da CF/88 (evento 36).

Em contrarrazões, o Ministério Público Federal argüiu a intempestividade do apelo da West Coast Calçados Ltda. (evento 54).

Remetidos os autos a esta instância, o agente ministerial aqui oficiante opinou pelo desprovimento das apelações (evento 5).

VOTO

Inicialmente, cumpre analisar a alegada intempestividade do apelo apresentado pela Indústria de Calçados West Coast Ltda.

A referida empresa opôs, em 25-10-2013, embargos de declaração em face da sentença ora atacada (evento 33) e, em 20-11-2013, antes mesmo de serem julgados os aclaratórios (o que só veio a ocorrer em 07-12-2013, evento 37), protocolou recurso de apelação (evento 36).

O “Parquet”, em contrarrazões, suscita a extemporaneidade, visto que o prazo para recorrer fora interrompido pela oposição de embargos de

declaração e, quando protocolado o apelo, o prazo ainda não voltara a fluir.

Na verdade, o que se tem é um apelo prematuro, mas não intempestivo, pois a extemporaneidade deve ser entendida como “atraso”, e não como “antecipação”.

A propósito, as preclusões existem para coibir abusos tendentes a retardar a marcha do processo, hipótese que não se verifica no presente feito. Pelo contrário, ao antecipar a apresentação de seu apelo, a empresa contribuiu para a celeridade do feito (art. 5º, LXXVIII, CF/88), não podendo ser penalizada em nome de um formalismo exacerbado.

Rejeita-se, portanto, a prefacial.

Quanto à questão de fundo, tenho que a ilustre agente ministerial, Procuradora da República Márcia Neves Pinto – oficiante nesta instância na qualidade de *custos legis* – bem apreciou a questão, de modo que, para evitar tautologia, tomo a liberdade de transcrever o respectivo parecer, adotando-o como razões de decidir (os destaques são meus):

Inicialmente, não prospera a preliminar de ilegitimidade ativa aventada.

De fato, possível a atuação do Ministério Público em face do Estado, na defesa do patrimônio público, mormente contra ato que renuncia (ilegalmente/inconstitucionalmente) a crédito tributário.

Nesse sentido, precedente do Augusto Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE PASSIVA. DIREITO LOCAL. SÚMULA 280/STF OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. OBSERVÂNCIA. PORTARIA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). MINISTÉRIO PÚBLICO. LEGITIMIDADE ATIVA. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. POSSIBILIDADE. TUTELA A PATRIMÔNIO PÚBLICO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. INVIABILIDADE DE ANÁLISE. COMPETÊNCIA DO STF

(...). 4. *A recente jurisprudência firmada pela Suprema Corte reconhece a legitimidade do Ministério Público para propor Ação Civil Pública quando pretende defender a integridade do erário e a higidez do processo de arrecadação tributária, pois apresenta natureza manifestamente metaindividual, e não simples interesses individuais dos contribuintes.* 5. *‘A ação civil pública não pode ter por objeto a declaração de inconstitucionalidade de atos normativos. Todavia, se o objeto da demanda é a declaração de nulidade de ato administrativo concreto, nada impede que, como fundamento para a decisão, o juiz exerça o controle incidental de constitucionalidade’ (REsp. Nº 760.034/DF, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 5.3.2009, DJe 18.3.2009).* 6. *O Tribunal concluiu incidentalmente pela inconstitucionalidade do ato administrativo concreto (Portaria 44/04), porquanto afrontou o disposto no art. 155, § 2º, XII, ‘g’, art. 150, § 6º, bem como o princípio da livre concorrência, o que veda sua apreciação por esta Corte, sob pena de usurpação da competência do STF Recursos especiais do DISTRITO FEDERAL e do BANCO DE BRASÍLIA – BRB parcialmente conhecidos, mas improvidos. (REsp. nº1207799/DF, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 03/05/2011);*

No mérito, melhor sorte não socorre aos apelantes.

JURISPRUDÊNCIA

Ao contrário do que argumentam, a despeito de terem sido mencionadas as evidências colhidas no curso do processo administrativo, a fundamentação expendida naquele julgado foi deficiente.

Compulsando a decisão atacada, vislumbra-se que, de fato, ela malfez a exigência constante no artigo 93, X, da Constituição Federal, e os artigos 2º, parágrafo único, VII, e 50, § 1º, ambos da Lei nº 9.784/99, porquanto não expõe motivação suficiente para embasar sua conclusões.

Cumpre transcrever trechos da r. decisão objurgada (evento1 – PROCADM63), os quais evidenciam a fragilidade dos argumentos postos e a inconsistência do decism:

Para chegar a esse entendimento, a fiscalização baseou-se nas seguintes constatações: a) “forte vínculo familiar” entre os sócios e administradores de ambas as empresas; b) o capital social da Sunbelt é “irrisório para os fins que se propõe”; c) as instalações físicas da Sunbelt distanciam-se aproximadamente 45m das instalações de uma das filiais da West Coast; d) a Sunbelt não possui nenhuma estrutura administrativa no prédio que ocupa, somente parque fabril; e) as máquinas e equipamentos, inclusive, armários, cadeiras etc., utilizados pela Sunbelt em suas atividades são de propriedade da West Coast, que as cede em regime de comodato; f) os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos cedidos à Sunbelt são suportados pela West Coast; g) a Sunbelt não possuía nenhum funcionário exercendo a função de mecânico ou de auxiliar de mecânico, funções essas detectadas na folha de pagamento de salários da West Coast, o que sugere que os consertos e a manutenção das máquinas e dos equipamentos utilizados pela Sunbelt ficavam a cargo da West Coast sem que houvesse o repasse daquela para esta por conta de tais serviços; h) a execução dos serviços pela Sunbelt à West Coast se deu mediante “acerto verbal” e que somente a partir de janeiro de 2010 é que passaram a ser formalizados por escrito; i) todas as receitas operacionais da Sunbelt

têm origem nas prestações de serviços realizadas para a West Coast; j) a profissional responsável pela contabilidade e folha de pagamento da West Coast e da Sunbelt era a mesma pessoa, sendo que não havia pagamento desta para aquela por conta de tais serviços, os quais eram executados nas instalações administrativas da West Coast. O mesmo se dava em relação aos sistemas informatizados [hardware e software] utilizados para o registro dos dados contábeis e de folha de pagamento, isto é, seus custos e sua localização eram de exclusividade da West Coast, que, inclusive, valia-se de seus funcionários para tal atividade; k) o custo das refeições fornecidas aos funcionários de ambas as empresas era assumido apenas pela West Coast, sendo que a prestação desse serviço se dava nas instalações desta; l) o contrato de assistência à saúde dos funcionários firmado pela West Coast era extensivo também aos funcionários da Sunbelt; m) todas as funções administrativas da Sunbelt, tais como, contas a receber, contas a pagar, salários, obrigações tributárias, controle de estoque e da produção, faturamento etc., eram realizadas por funcionários registrados na West Coast.

(...)

À rigor, não se verificou por parte da Recorrente qualquer argumentação negando as constatações feitas pela fiscalização e por mim reportadas logo no início do Relatório, as quais listei nas letras “a” a “l”, como, por exemplo, o fato de os administradores e sócios serem comuns a ambas as empresas e possuírem vínculo familiar, a utilização de máquinas e equipamentos mediante a utilização do instituto do comodato, a gerência e administração unificada, as receitas operacionais da Sunbelt terem como origem única os serviços prestados para a West Coast, o capital social da Sunbelt ser de valor irrisório para as atividades propostas, a contratação dos serviços de industrialização se dar de forma verbal etc.

(...)

É que o parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, que poderia

dar sustentação a tal procedimento, ainda está na dependência da edição de lei ordinária, senão vejamos:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...].

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

(grifei)

Essa condição, de que a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador seja acompanhada da observância dos procedimentos estabelecidos em lei ordinária, não foi, e nem poderia, cumprida no presente lançamento, de sorte que o mesmo não pode ser aqui referendado.

(...)

a Sunbelt está legalmente constituída junto aos órgãos federais, estaduais e municipais, além, claro, na Junta Comercial Estadual, de sorte que para que se decrete o seu fenecimento, é necessário muito mais que as conclusões lançadas pela fiscalização no presente auto de infração. Some-se a isso o fato de que não se tem notícia nos autos de que a Sunbelt esteja em falta com o cumprimento de suas obrigações tributárias, principais e acessórias, que não tenha sido localizada no endereço indicado, de modo que longe está ela de poder ser taxada como inapta ou inidônea. O procedimento realizado pela fiscalização sob o pretexto de que tratar-se-ia de uma dissimulação não encontra suporte legal na legislação.

É que o parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, que poderia dar sustentação a tal procedimento, ainda está na dependência da edição de lei ordinária, senão vejamos:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...].

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

(grifei)

Essa condição, de que a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador seja acompanhada da observância dos procedimentos estabelecidos em lei ordinária, não foi, e nem poderia, cumprida no presente lançamento, de sorte que o mesmo não pode ser aqui referendado.

Ademais disso, algumas das providências adotadas pela autuada na esteira da criação da Sunbelt se, de um lado evidenciam a sua clara, e não vedada por lei, intenção de fugir de um ônus maior no pagamento de tributos e contribuições, de outro, não podem ser consideradas como ilícitas.

Conforme se percebe, o julgador apresentou os fatos que estariam evidenciando que a empresa recorrente estaria praticando dissimulação, consignou acerca da ilegalidade da prática, mas, ao final, apresentou conclusão no sentido contrário, afirmando que os aspectos formais (“a Sunbelt está legalmente constituída junto aos órgãos federais, estaduais e municipais, além, claro, na Junta Comercial Estadual,”) estariam a amparar a legalidade da ação da empresa.

Ora, a dissimulação ocorre justamente quando existe um desacordo entre a vontade interna e a exteriorizada pelo indivíduo, fazendo, assim, nascer um negócio jurídico que somente existe na aparência, sem qualquer correspondência com a realidade.

JURISPRUDÊNCIA

Deste modo, a inconsistência do julgado está justamente no ponto em que afastou-se a regra geral (art. 116, parágrafo único, CTN), deixando de reconhecer a dissimulação, sem adequadamente explicitar a razão pela qual a empresa recorrente não cometeu o ilícito.

O argumento posto (de que a empresa era constituída formalmente), ao contrário, está a albergar a tese acolhida pela primeira instância administrativa, que a empresa infringiu o disposto no art. 116, parágrafo único, CTN.

Assim, verificada a insuficiente motivação do julgado, deve ser mantida a sentença, sendo desprovido o recurso dos réus.

Por outro lado, importante reforçar alguns tópicos.

Ao contrário do que alega a União, o cabimento da ação civil pública foi suficientemente abordado na sentença no momento em que transcrito precedente do Superior Tribunal de Justiça, nestes termos: “4. A recente jurisprudência firmada pela Suprema Corte reconhece a legitimidade do Ministério Público para propor Ação Civil Pública quando pretende defender a integridade do erário e a higidez do processo de arrecadação tributária, pois apresenta natureza manifestamente metaindividual, e não simples interesses individuais dos contribuintes” (destaquei).

Como é possível constatar, não se enfrentou apenas a legitimidade do “Parquet”, mas, também, o cabimento do instrumento processual escolhido para a defesa do patrimônio público.

Não bastasse isso, a matéria tributária é secundária na discussão, a qual tem por foco a nulidade de ato administrativo decorrente da ausência de motivação.

Inexiste, portanto, qualquer afronta aos artigos 1º, inciso IV, da Lei nº 7.347/85 e 81, incisos I e II, do Código de Defesa do Consumidor.

No mais, afasta-se a tese esgrimada pela empresa-recorrente no sentido de que a Administração Fazendária estaria se utilizando de interposta pessoa (o Ministério Público Federal) para anular sua própria decisão.

Com efeito, na presente demanda o MPF age na condição de fiscal da lei e representante da sociedade, e não da União, a qual, quisesse anular sua própria decisão, teria recorrido à instância superior ao CAREF.

Não bastasse isso, importante frisar que a irreformabilidade do ato administrativo pressupõe sua legalidade, de modo que a decisão atacada de modo algum afronta os artigos 156, inciso IX, do CTN e 5º, inciso XXXVI, da CF/88.

Por derradeiro, deixo de me manifestar sobre os artigos 80 e 81 da Lei nº 9.430/96 (os quais regulamentam a baixa do CNPJ e a declaração de inaptidão da pessoa jurídica) na medida em que dizem respeito ao mérito da demanda, sendo que a discussão restou restrita à análise da legalidade da decisão administrativa. O mesmo acontece em relação ao art. 5º, inciso LV, da Carta Magna, eis que o caso não envolve cerceamento de defesa.

Assim, merece ser mantida a bem lançada sentença.

ANTE O EXPOSTO, voto por, em preliminar, afastar a argüição de intempestividade do recurso interposto por Indústria de Calçados West Coast Ltda. e, no mérito, negar provimento às apelações e à remessa oficial.

JURISPRUDÊNCIA

Des. Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE
Relatora

EXTRATO DE ATA DA SESSÃO DE 21/05/2014
APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5006973-
93.2013.404.7108/RS
ORIGEM: RS 50069739320134047108

RELATOR : Des. Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS
LABARRÈRE
PRESIDENTE : MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE
PROCURADOR : Dra ANDREA FALCÃO DE MORAES
S U S T E N T A Ç Ã O : Dr. José Luís Mossmann Filho representante de
ORAL : Industria de Calçados West Coast Ltda e pedido
de preferência pela Fazenda Nacional
APELANTE : INDUSTRIA DE CALCADOS WEST COAST
LTDA
ADVOGADO : José Luís Mossmann Filho
APELANTE : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
APELADO : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Certifico que este processo foi incluído na Pauta do dia 21/05/2014, na seqüência 48, disponibilizada no DE de 12/05/2014, da qual foi intimado(a) UNIÃO – FAZENDA NACIONAL, o MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL e as demais PROCURADORIAS FEDERAIS.

Certifico que o(a) 1ª TURMA, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

APÓS O VOTO DA DES. FEDERAL MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE NO SENTIDO DE EM PRELIMINAR, AFASTAR A ARGÜIÇÃO DE INTEMPESTIVIDADE DO RECURSO INTERPOSTO POR INDÚSTRIA DE CALÇADOS

WEST COAST LTDA E, NO MÉRITO, NEGAR PROVIMENTO ÀS APELAÇÕES E À REMESSA OFICIAL, PEDIU VISTA O DES. FEDERAL JORGE ANTONIO MAURIQUE. AGUARDA O DES. FEDERAL JOEL ILAN PACIRONIK.

PEDIDO DE VISTA : Des. Federal JORGE ANTONIO MAURIQUE
VOTANTE(S) : Des. Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS
LABARRÈRE

LEANDRO BRATKOWSKI ALVES
Diretor de Secretaria

EXTRATO DE ATA DA SESSÃO DE 20/08/2014
APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5006973-
93.2013.404.7108/RS
ORIGEM: RS 50069739320134047108

RELATOR : Des. Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS
LABARRÈRE
PRESIDENTE : MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE
PROCURADOR : Dra. ANDRÉA FALCÃO DE MORAES
APELANTE : INDUSTRIA DE CALCADOS WEST COAST
LTDA
ADVOGADO : José Luís Mossmann Filho
APELANTE : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
APELADO : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Certifico que este processo foi incluído na Pauta do dia 20/08/2014, na seqüência 444, disponibilizada no DE de 07/08/2014, da qual foi intimado(a) UNIÃO – FAZENDA NACIONAL, o MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL e as demais PROCURADORIAS FEDERAIS.

JURISPRUDÊNCIA

Certifico que o(a) 1ª TURMA, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

RETIRADO DE PAUTA.

AUSENTE(S) : Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK

ROSANE PEIXOTO DOS SANTOS BRUM

Diretora Substituta de Secretaria

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5006973-93.2013.404.7108/RS

RELATOR : MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE
APELANTE : INDUSTRIA DE CALÇADOS WEST COAST
 : LTDA
ADVOGADO : José Luís Mossmann Filho
APELANTE : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
APELADO : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

VOTO-VISTA

O Ministério Público Federal ajuizou ação civil pública contra a União e West Coast Calçados Ltda. objetivando a desconstituição do acórdão nº 3401-001.969 da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, proferido nos autos do processo nº 11065.721097/2011-11, por ausência de fundamentação idônea. Pretende seja ratificado o lançamento, constituição e respectiva cobrança do crédito tributário, nos termos da decisão proferida pela Delegacia de Julgamento de Porto Alegre, e a condenação da contribuinte ao pagamento do crédito tributário. Subsidiariamente, requer fosse determinado à União proferir novo julgamento pelo CARE.

O pedido foi julgado parcialmente procedente para declarar a nulidade do acórdão nº 3401-001.969, proferido pela 4ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e condenar a União à prolação de novo acórdão no processo nº 11065.721097/2011-11.

Apelaram a União e Indústria de Calçados West Coast Calçados Ltda.

A relatora negou provimento aos recursos.

Peço vênia para divergir quanto ao mérito da ação.

O Processo Administrativo Fiscal, no âmbito federal, é regido pelo Decreto nº 70.235/72, o qual trata da determinação e exigência dos créditos tributários da União. Nele estão regulados os trâmites de todas as fases processuais administrativas, desde a impugnação à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, aos recursos cabíveis ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Aplicam-se, também, as disposições da Lei nº 9.784/99.

As decisões definitivas proferidas em processo administrativo, em certas situações, são suscetíveis de *revisão* pelo Poder Judiciário.

Com efeito, essas decisões são vinculantes e imutáveis para a Administração, que não dispõe de meios para reabrir a controvérsia examinada perante o Poder Judiciário. Vincula a Administração, por ser decisão da própria Administração. Não vincula o contribuinte, que tem a garantia de acesso ao Poder Judiciário.

Admitir que a Fazenda Nacional ou o Ministério Público possam pedir a anulação de decisão do CARF, sob o fundamento de estar dissociado da verdade real e desconsiderar provas, é tornar esse órgão inútil, retirando-lhe a razão de existir, que é dar a solução final acerca

da validade do lançamento tributário. Isso fica evidente em face da constatação de que as referidas instituições, sobretudo a Fazenda, estariam obrigadas a submeter ao crivo do Poder Judiciário todas as decisões do CARF que implicassem o afastamento ou a redução do valor do tributo originalmente exigido, pois não poderia ficar a depender de um juízo de conveniência a escolha dos casos que seriam submetidos ao Judiciário.

Esse entendimento é coerente com o Código Tributário Nacional, que, no art. 156, IX, estabelece como causa de extinção do crédito tributário *“a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva, na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória”*.

O dispositivo citado demonstra que os Tribunais Administrativos não são apenas mais uma instância, com decisões que, mesmo na hipótese de êxito, nada significam para o contribuinte.

Não se pode suprimir o poder legalmente exercitado pela Administração e tornar o procedimento administrativo inútil, desnecessário, e o que é pior, com desperdício de tempo e de dinheiro. Na prática, o contribuinte, ao impugnar o lançamento e, posteriormente, interpor recurso administrativo, obtendo decisão favorável, estaria apenas protelando o desfecho do litígio com a Fazenda

Ademais, no caso, a decisão do CARF está em conformidade com os limites legais de sua atribuição e está fundamentada. Conforme salientou a Fazenda Nacional em sua contestação: a) *“houve a efetiva consideração das provas, porém concluindo-se de forma dissonante na sua avaliação”*; b) *“o acórdão recorrido apreciou os fatos levantados, relativos à constituição da empresa Sunbelt, porém, entendeu que o contribuinte autuado agiu dentro dos limites legais”*, e c) restaram *“analisadas as*

circunstâncias de criação da empresa, sua contabilidade, bem como levantados aspectos acerca do controle dos serviços de industrialização realizados, concluindo-se pela validade do procedimento”.

A própria Coordenação do Contencioso Administrativo Tributário – COCAT, por meio de nota justificativa, assinalou que não recorreu administrativamente da decisão proferida pelo CARF, por não encontrar suporte jurisprudencial para o atendimento da sua pretensão.

Desse modo, não vislumbro ofensa ao art. 93, X, da Constituição Federal, e aos arts. 2º, parágrafo único, VII, e 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99.

Ressalte-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é um órgão colegiado, paritário, que possui prerrogativas semelhantes às do Poder Judiciário. Assim, suas decisões somente podem ser desconstituídas quando comprovado dolo, fraude ou simulação, o que não se alegou no caso.

De acordo com esse entendimento, de resto, é o disposto no art. 48 da Lei 11.941/2009, com a redação dada pela Lei nº 12.833/2013:

“Art. 48. O Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ficam unificados em um órgão, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com competência para julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais, sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

JURISPRUDÊNCIA

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e”

Por fim, não se pode considerar ato danoso ao erário a decisão de conselho administrativo que desonera o contribuinte, sob pena de afirmar-se que esses conselhos somente podem manter exigências tributárias e não afastá-las, o que não faz sentido.

Ante o exposto, voto por dar provimento às apelações para julgar improcedente o pedido.

Des. Federal JORGE ANTONIO MAURIQUE

EXTRATO DE ATA DA SESSÃO DE 12/11/2014
APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5006973-
93.2013.404.7108/RS
ORIGEM: RS 50069739320134047108

RELATOR : Des. Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS
LABARRÈRE
PRESIDENTE : MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE
PROCURADOR : Dra. CARMEM HESSEL
APELANTE : INDUSTRIA DE CALCADOS WEST COAST
LTDA
ADVOGADO : José Luís Mossmann Filho
APELANTE : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
APELADO : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Certifico que este processo foi incluído na Pauta do dia 12/11/2014, na seqüência 346, disponibilizada no DE de 29/10/2014, da qual foi

intimado(a) UNIÃO – FAZENDA NACIONAL, o MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL e as demais PROCURADORIAS FEDERAIS.

Certifico que o(a) 1ª TURMA, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

PROSSEGUINDO NO JULGAMENTO, APÓS O VOTO-VISTA DO DES. FEDERAL JORGE ANTONIO MAURIQUE NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO ÀS APELAÇÕES PARA JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO, NO QUE FOI ACOMPANHADO PELO DES. FEDERAL JOEL ILAN PACIORNIK, A TURMA, POR MAIORIA, VENCIDA A RELATORA, DECIDIU DAR PROVIMENTO ÀS APELAÇÕES PARA JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO. LAVRARÁ O ACÓRDÃO O DES. FEDERAL JORGE ANTONIO MAURIQUE.

RELATOR ACÓRDÃO : Des. Federal JORGE ANTONIO MAURIQUE
VOTO VISTA : Des. Federal JORGE ANTONIO MAURIQUE
VOTANTE(S) : Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK

LEANDRO BRATKOWSKI ALVES

Diretor de Secretaria

(Sem divulgação da ementa no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 4ª Região).

IRRF. LUCROS APURADOS EM 1993. DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS A SÓCIO ESTRANGEIRO OCORRIDA APENAS EM 1995. ACORDO CONTRA A BITRIBUTAÇÃO BRASIL-HOLANDA. APLICAÇÃO DA LEI VIGENTE À DATA DA REMESSA AO EXTERIOR.

JURISPRUDÊNCIA

EMBARGOS INFRINGENTES (AC) 2005.51.01.002922-5

Nº CNJ : 0002922-69.2005.4.02.5101

RELATOR : DESEMBARGADORA FEDERAL LETICIA MELLO

EMBARGANTE : UNIAO FEDERAL / FAZENDA NACIONAL

EMBARGADO : SWEDISH MATCH DO BRASIL S/A E OUTRO

ADVOGADO : LEANDRO MARTINS PERES E OUTRO

EMBARGADO : SWEDISH MATCH OVERSEAS B V

ADVOGADO : LEANDRO MARTINS PERES E OUTRO

ORIGEM : DÉCIMA QUINTA VARA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO

(200551010029225)

RELATÓRIO

Trata-se de embargos infringentes opostos pela União Federal/Fazenda Nacional contra acórdão não unânime proferido pela 3ª Turma Especializada deste Tribunal, integrado pela decisão de embargos de declaração de fls. 213/216, que deu provimento ao recurso de apelação do particular para reconhecer a inexistência de relação jurídico-tributária consistente no recolhimento do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre lucros auferidos no exercício de 1993 e distribuídos a sócio estrangeiro da empresa no ano de 1995.

De acordo com o voto condutor do acórdão proferido pela e. Relatora, Desembargadora Federal Salete Maria Polita Macalóz, a aquisição de disponibilidade econômica do rendimento, fato gerador do IR, ocorre no momento em que aquele ingressa nos cofres da pessoa jurídica que auferiu o lucro, independente de sua distribuição à empresa sócia-controladora, domiciliada no exterior, ser instantânea ou diferida no tempo.

Nesse diapasão, entende a ilustre magistrada que, embora a Lei n. 8.849/94, texto normativo então vigente, preveja como fato gerador

o ato de “pagar” os dividendos ao sócio estrangeiro, de modo genérico (artigo 2º), sem referência à data de aquisição do lucro que os originou, o Ato Normativo Declaratório n. 03/94 teria esclarecido que o diploma legal alcança apenas os lucros apurados pela pessoa jurídica a partir de 01.01.1994. Este argumento seria reforçado pela previsão constante no artigo 1.028 do Decreto n. 1.041/94 – RIR/94, segundo o qual os tratados internacionais prevalecem na hipótese de conflito com as normas do RIR.

Conclui a e. Relatora afirmando que, tendo em vista que a Lei n. 8.849/94 criou regra mais gravosa para a distribuição de lucros do que a estabelecida na legislação pretérita – Decreto n. 355/91, estaria vedada sua retroação para alcançar lucros auferidos em anos anteriores, sob pena de ofensa ao direito adquirido.

A e. Juíza Convocada Sandra Chalu Barbosa ficou vencida, ao sustentar, em voto vista, que a incidência do IRRF sobre a distribuição de lucros para sócio no exterior deve reger-se pela lei vigente no momento em que realizada a respectiva remessa, a teor do artigo 756, parágrafo único, do RIR/94.

Em seu recurso, a União Federal requer a reforma do acórdão para que prevaleça o voto divergente. Alega que a questão discutida nos autos diz respeito ao IR devido pela empresa holandesa, sócia-controladora da empresa brasileira, relativamente ao lucro distribuído por esta última. Assim, o fato gerador do IR incidente na distribuição do lucro (dividendos) ocorre no momento da remessa, quando então o sócio adquire a disponibilidade jurídica e econômica da renda, o que, no caso, deu-se em fevereiro de 1995, quando já em vigor a Lei n. 8.849/94.

JURISPRUDÊNCIA

Às fls. 227/237, as embargadas apresentam contrarrazões, asseverando que as normas constitucionais e legais não autorizam a retroatividade tributária, devendo a matéria atinente à tributação dos lucros permanecer regida pela disciplina em vigor à época de sua formação. No mais, alega que a embargante defende ponto de vista contrário ao Ato Declaratório n. 03/1994, norma editada por ela própria (União Federal) e que prevê a incidência da Lei n. 8.849/94 somente quanto aos lucros auferidos a partir de 01.01.1994.

É o relatório. Peço dia para julgamento.

LETICIA DE SANTIS MELLO

Desembargadora Federal

Relatora

VOTO

Conforme relatado, a solução da controvérsia centra-se em determinar se a remessa dos lucros apurados pela pessoa jurídica brasileira no exercício financeiro de 1993 à empresa sócia-controladora situada no exterior (Holanda), realizada no ano de 1995, sujeita-se, ou não, à incidência do IRRF.

Inicialmente, entendo ser pertinente fazer um breve resumo das datas das operações envolvidas e das normas sobre a matéria em questão, cronologicamente aplicáveis.

A empresa brasileira SWEDISH MATCH DO BRASIL S.A. apurou no exercício de 1993 os lucros mais tarde distribuídos à sócia-controladora holandesa. No momento da apuração dos lucros, estavam em vigor o Decreto n. 355/91 e a Lei n. 8.383/91.

O Decreto n. 355/91, de 03.12.1991, promulgou a Convenção contra a Bitributação celebrada entre o Brasil e os Países Baixos (ora referida como “Convenção Brasil-Holanda”), a qual contempla, em seu artigo 24, a seguinte cláusula de não-discriminação:

“1 - Os nacionais de um Estado Contratante não estão sujeitos, no outro Estado Contratante, a nenhuma tributação ou obrigação correspondentes, diferente ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitos os nacionais desse outro Estado, nas mesmas circunstâncias.

2 - A tributação de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado Contratante tiver no outro Estado Contratante não será menos favorável, nesse outro Estado, do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas atividades. Esta norma não será interpretada no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder, às pessoas residentes do outro Estado Contratante as deduções pessoais, abatimentos e redução para efeitos fiscais atribuídos aos seus próprios residentes, em função do estado civil e encargos familiares.

3 - As empresas de um Estado Contratante cujo capital, no todo ou em parte, pertença a um ou mais residentes no outro Estado Contratante, ou seja por eles direta ou indiretamente controlado, não estarão sujeitas, no Estado primeiramente mencionado, a qualquer tributação ou obrigação correspondente, diferente ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitas as empresas similares desse primeiro Estado.

4 -O termo “tributação” abrange, neste Artigo, os tributos aos quais se aplica esta Convenção”.

Por sua vez, a Lei n. 8.383, se 30.12.1991, com eficácia a partir de 01.01.1992, previa, em seu artigo 75, que não deveria incidir IRRF sobre os lucros (dividendos) distribuídos a pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil; ao passo em que, no artigo 77, determinava

a incidência do mencionado imposto quando tais rendimentos fossem percebidos por pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro. Clara está, portanto, a diferença de tratamento dispensada pelos dispositivos, em dissonância às normas veiculadas pelo artigo 24 da Convenção.

Tratando-se de conflito real ou aparente entre a legislação interna e os tratados e convenções internacionais, definiu o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do *leading case* representado pelo RE n. 80.004/SE, que as normas contidas nesses diplomas internacionais situam-se no mesmo plano de validade e eficácia das normas infraconstitucionais. Ou seja, não é o critério hierárquico que deve resolver as antinomias entre elas, mas sim o critério cronológico ou o da especialidade, conforme o caso. Mais recentemente, no julgamento da ADI n. 1.480/DF, esta interpretação foi reiterada, admitindo-se, em particular, o exercício do controle concentrado de constitucionalidade de Convenção da OIT.

Em matéria tributária, é preciso observar também o artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual “*os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*”. A leitura do artigo que mais se coaduna à Constituição Federal, bem assim ao entendimento do STF acima referido, é a de que as normas contidas em tais atos, quando forem mais especiais (especialidade), prevalecem sobre as normas internas, sendo indiferente o fato de a norma interna ser anterior ou posterior ao diploma internacional.

Assim, não há dúvida de que, por ser norma especial, a contida na Convenção contra a Bitributação Brasil-Holanda excepciona a norma geral da Lei n. 8.383/91, nada obstante ser a ela anterior, razão pela qual as remessas de dividendos a sócios localizados na Holanda, ocorridas à

época de sua vigência, não estavam sujeitas ao recolhimento do IRRF.

Por outro lado, à época da distribuição dos lucros (dividendos) da empresa brasileira (SWEDISH MATCH DO BRASIL S.A.) para a sua sócia-controladora situada na Holanda (SWEDISH MATCH OVERSEAS B.V.), ocorrida em fevereiro de 1995, os textos normativos pertinentes em vigor eram a Lei n. 8.849/94; o Decreto n. 1.041/94 – RIR/94; e o Ato Declaratório Normativo n. 03/94, COSIT.

Com o advento da Lei n. 8.849, de 28.01.1994, fruto da conversão da Medida Provisória n. 402/93, os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando creditados a pessoas jurídicas, residentes ou domiciliadas no Brasil, passam a sujeitar-se à incidência do IRRF à alíquota de quinze por cento, no teor literal do artigo 2º.

Isso significa que o tratamento anti-isonômico entre o sócio pessoa jurídica situado no Brasil e aquele situado no exterior, até então existente e combatido pelas cláusulas de não-discriminação contidas nas Convenções contra a Bitributação (a exemplo do artigo 24 da Convenção Brasil-Holanda) deixa de existir. Logo, a regra do artigo 756 do RIR/94, que encontra base legal no artigo 77 da Lei n. 8.383/91, adquire plena eficácia:

“Artigo 756. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, os lucros ou dividendos, distribuídos por fonte localizada no País em benefício de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior (Leis nºs 3 470/58, art. 77, e 8.383/91, art. 77).

JURISPRUDÊNCIA

Parágrafo único. A retenção do imposto é obrigatória na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos (Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 100)”.

Embora a Lei n. 8.849/94 não fizesse qualquer menção expressa sobre a manutenção do regramento a ela anterior no que toca aos lucros auferidos em períodos pretéritos, mas cuja distribuição verificou-se já sob a sua vigência, o Ato Declaratório Normativo n. 03, de 12.01.1994, COSIT, ainda em referência à MP n. 402/93, previu que:

“Ato Declaratório Normativo COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO – COSIT nº 3 de 12.01.1994 (D.O.U.: 14.01.1994)

O disposto no art. 2º da Medida Provisória nº 402, de 29.12.93, aplicar-se-á aos lucros apurados pela pessoa jurídica a partir de 1º de janeiro de 1994.

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art. 2º da Medida Provisória nº 402, de 29 de dezembro de 1993, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e aos demais interessados, que:

I - a incidências do imposto de renda na fonte quando do pagamento ou crédito, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País, de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, alcança exclusivamente os lucros apurados pela pessoa jurídica a partir de 1º de janeiro de 1994;

II - por conseguinte, os lucros auferidos até 31 de dezembro de 1993, submetem-se as regras aplicáveis à época de sua formação.”

Passo agora ao exame dos elementos necessários à definição do regramento efetivamente aplicável ao caso em questão.

Em primeiro lugar, é preciso esclarecer qual é o fato gerador do IRRF. O artigo 43 do CTN estabelece que o fato gerador do IR *lato sensu* é a *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda*, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; *e de proventos de qualquer natureza*.

É assente entre os tributaristas que a disponibilidade econômica ocorre no momento em que a renda efetivamente está na posse do contribuinte. Por sua vez, a disponibilidade jurídica se dá quando, embora não tendo ainda a posse dos recursos, o titular já detém o poder de adquiri-la, mediante a tomada de iniciativa ou prática de ato que esteja no seu arbítrio.

Especificamente quanto ao IRRF, dispõe o artigo 100 do Decreto-Lei n. 5.844/43 que a retenção do imposto, de responsabilidade da fonte de origem dos rendimentos, deve ser efetuada quando do *pagamento, crédito, emprego, remessa ou entrega* dos valores ao beneficiário.

Na distribuição de dividendos da pessoa jurídica que auferir lucros a seus sócios, é fácil perceber que há duas situações envolvidas que precisam ser devidamente diferenciadas, pois ambas podem se submeter a incidências distintas do IR (embora, atualmente, a Lei n. 9.249/95 preveja, em seu artigo 10, que o imposto não incidirá sobre a distribuição de lucros ou dividendos).

Uma dessas situações consiste na apuração do lucro pela própria pessoa jurídica, decorrente do exercício de suas atividades, isto é, a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica sobre a renda por parte daquela que depois será a “fonte”. Neste momento, os rendimentos, denominados tecnicamente de “lucros”, permanecem na titularidade da empresa que os auferiu, e sobre eles a pessoa jurídica deve recolher o seu próprio IR.

Situação diversa e independente ocorre quando um sócio da pessoa jurídica, no caso específico, o acionista de uma sociedade anônima, recebe os dividendos por ela distribuídos, dividendos estes que se originaram do lucro então apurado. Note-se que somente quando o lucro é distribuído é que o rendimento se desloca do patrimônio da sociedade para o do sócio. Essa remessa de dividendos é apta a deflagrar outra incidência do IR, diferente da primeira, em que o contribuinte do imposto é o sócio.

Embora, como dito, desde 01.01.1996 os lucros e dividendos distribuídos estejam isentos, na forma do artigo 10 da Lei nº 9.249/95, a legislação anterior (Leis nºs 8.383/91 e 8.849/94) previa que seriam tributados e que a fonte pagadora seria a responsável pela retenção e recolhimento do IRRF, à alíquota de 15% (quinze por cento).

Repita-se: tratando-se de acionista de sociedade anônima, só há um acréscimo no seu patrimônio quando este recebe o dividendo. Antes da distribuição dos lucros pela empresa, ele ainda não tem *disponibilidade jurídica* sobre aquela renda, e tampouco *disponibilidade econômica*, mas mera expectativa de recebê-la, o que, aliás, pode nunca vir a acontecer, uma vez que depende de deliberação da empresa.

A questão referente à *disponibilidade jurídica* da renda nessa hipótese específica foi objeto de análise pelo STF no paradigmático julgamento do RE n. 172.058/SC, em que foi declarada a inconstitucionalidade do Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), cuja sistemática pretendia tributar o sócio por ocasião da mera apuração do lucro pela pessoa jurídica, anteriormente a sua distribuição.

Considerando que o lucro apurado pela sociedade integra o patrimônio dela própria e não o do sócio, o STF, por unanimidade, considerou o ILL incompatível com o conceito constitucional de

renda (artigo 153, inciso III, da CRFB/88) e com o artigo 43 do CTN, no que se refere aos acionistas de sociedades anônimas, posto que nelas a distribuição de dividendos é condicionada à manifestação da assembléia-geral, conforme a Lei n. 6.404/76, artigo 132. Já no caso dos sócios-quotistas, entendeu o STF que só há disponibilidade jurídica da renda quando o contrato social garanta a distribuição de lucros aos sócios independentemente de qualquer deliberação social.

No mesmo sentido da jurisprudência do STF, destaca-se a lição, entre outros, de Alberto Xavier:

“Deve-se dizer, aliás, que a solução de considerar como rendimento imediatamente tributável do sócio um lucro que não lhe foi distribuído, conflita abertamente com a definição de fato gerador do imposto de renda, dada pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, e segundo o qual este consiste na ‘aquisição de disponibilidade jurídica e econômica da renda’”.¹

Aplicando o mesmo raciocínio ao caso ora em análise, entendo que os rendimentos auferidos pela empresa brasileira relativos ao ano de 1993, neste momento, integravam, exclusivamente, o patrimônio dela própria, inexistindo sobre eles disponibilidade (econômica ou jurídica) da sócia-controladora holandesa. Essa disponibilidade da empresa holandesa, requisito indispensável a sua tributação pelo IRRE, só passa a existir em fevereiro de 1995, quando a distribuição dos lucros é deliberada e realizada pela empresa brasileira.

Se, no exercício de 1993, quando a empresa brasileira apurou os lucros, os dividendos fossem distribuídos à sócia holandesa, não estariam

1. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

sujeitos à tributação na fonte pelo IR, por força da Convenção Brasil-Holanda. Todavia, em fevereiro de 1995, quando os dividendos foram realmente distribuídos, já se encontrava em pleno vigor a Lei n. 8.849/94, impondo-se a retenção do IRRF à alíquota de 15%.

Indaga-se: se a situação fosse inversa, com previsão de incidência do IRRF em 1993 e desoneração do imposto em 1995, seria possível exigir o pagamento do IRRF pela empresa holandesa em 1993? Evidentemente não, porque naquele esta não tinha a disponibilidade da renda.

O que evidencia que a incidência do IRRF sobre os dividendos distribuídos à empresa holandesa não pode ser regida pela legislação vigente no momento em que a empresa brasileira, simplesmente, apurou seus lucros. É que não se trata de aplicar retroativamente a Lei n. 8.849/94 (em violação aos princípios da irretroatividade e da anterioridade tributária, previstos no artigo 150, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CRFB/88), e sim de aplicá-la a fatos geradores ocorridos quando já estava em vigor.

A propósito, confira-se a previsão expressa do artigo 144 do CTN:

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

Por fim, entendo que o fato de o Ato Declaratório Normativo n. 3/94 dispor que a sistemática de tributação prevista no artigo 2º da Lei n. 8.849/94 só teria aplicação aos lucros apurados pela pessoa jurídica a partir 01.01.1994, não altera a conclusão exposta.

Isso porque, consoante mencionado, a própria Lei n. 8.849/94 nada dispõe a esse respeito e apenas a lei, e não ato infralegal, poderia ressaltar

a aplicação do regramento anterior para os resultados formados até 31.12.1993, sob pena de violação do princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da CRFB/88, e no artigo 97 do CTN.

Mais uma vez, penso que cabe a inversão do raciocínio: o ato normativo editado pelo Poder Executivo poderia estabelecer a incidência de tributo que não estivesse previsto em lei? Não, assim como não pode afastar a incidência de tributo que tenha previsão legal.

Tanto é assim que o artigo 100, inciso I e parágrafo único, do CTN, estabelece que a consequência da observância de ato normativo expedido pelas autoridades administrativas limitar-se-á à exclusão da imposição de penalidades, da cobrança de juros de mora e da atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, e não da obrigação de pagar o tributo previsto em lei. Confira-se o dispositivo:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

Ante o exposto, conheço dos embargos infringentes e dou-lhes provimento, fazendo prevalecer o voto vencido proferido pela e. Juíza Convocada Sandra Chalu Barbosa, para negar provimento à apelação interposta por SWEDISH MATCH DO BRASIL S/A e OUTRA, mantendo a sentença que julgou improcedente o pedido de restituição do IRRF incidente sobre a distribuição de dividendos realizada pela mencionada empresa brasileira em fevereiro de 1995.

É como voto.

JURISPRUDÊNCIA

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES. IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). LUCROS APURADOS EM 1993. DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS A SÓCIO ESTRANGEIRO OCORRIDA APENAS EM 1995.

1. Conforme a legislação em vigor em 1993, momento da apuração dos lucros pela empresa brasileira, os dividendos porventura distribuídos a sócio situado na Holanda não estavam sujeitos ao IRRF, por força do Decreto n. 355/91, que promulgou a Convenção contra a Bitributação Brasil-Holanda.

2. Todavia, a apuração de lucros pela pessoa jurídica brasileira é fato gerador do IR devido por ela própria, o qual não se confunde com o IR retido na fonte e devido pela sócia holandesa quando do recebimento dos dividendos.

3. O fato gerador do IRRF devido pelo sócio é exatamente a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica sobre o dividendo, o que, tratando-se de sociedade anônima, só ocorre no momento em que realizada a distribuição. Precedente do STF.

4. Como a distribuição dos dividendos ocorreu em 1995, aplica-se à hipótese a Lei n. 8.383/91 c/c a Lei n. 8.849/94, as quais previam validamente a incidência do IRRF, calculado à alíquota de 15%, sobre o pagamento de dividendos por empresa brasileira a sócio situado no Brasil e no exterior, a teor do artigo 756 do RIR/94.

4. Por não ter embasamento legal, o Ato Declaratório Normativo COSIT n. 3/94 não é capaz de eximir o contribuinte do recolhimento de tributo devido, excluindo apenas a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (artigo 100, inciso I e parágrafo único, do CTN).

6. Embargos infringentes conhecidos e providos para negar provimento à apelação.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas. Decide a 2ª Seção Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, conhecer os embargos infringentes e dar-lhes provimento, nos termos do voto da Relatora.

Rio de Janeiro, 11/09/2014.

(Ementa no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 2ª Região, disponibilização 19.09.2014, publicação 22.09.2014, p. 448).

EXECUÇÃO FISCAL. ART. 185-A DO CTN. INDISPONIBILIDADE DE BENS E DIREITOS DO DEVEDOR. ANÁLISE RAZOÁVEL DO ESGOTAMENTO DE DILIGÊNCIAS PARA LOCALIZAÇÃO DE BENS DO DEVEDOR. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.377.507 - SP (2013/0118318-6)

RELATOR : MINISTRO OG FERNANDES
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : ACEMIL ELETRICIDADE LTDA E OUTRO
ADVOGADOS : JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO
PAULO SERGIO DO NASCIMENTO E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ N. 8/2008. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 185-A DO CTN. INDISPONIBILIDADE DE BENS E DIREITOS DO DEVEDOR. ANÁLISE RAZOÁVEL DO ESGOTAMENTO DE DILIGÊNCIAS PARA LOCALIZAÇÃO DE BENS DO DEVEDOR. NECESSIDADE.

1. Para efeitos de aplicação do disposto no art. 543-C do CPC, e levando em consideração o entendimento consolidado por esta Corte Superior de Justiça, firma-se compreensão no sentido de que a indisponibilidade de bens e direitos autorizada pelo art. 185-A do CTN depende da observância dos seguintes requisitos: (i) citação do devedor tributário; (ii) inexistência de pagamento ou apresentação de bens à penhora no prazo legal; e (iii) a não localização de bens penhoráveis após esgotamento das diligências realizadas pela Fazenda, caracterizado quando houver nos autos (a) pedido de acionamento do Bacen Jud e consequente determinação pelo magistrado e (b) expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado e ao Departamento Nacional ou Estadual de Trânsito – DENATRAN ou DETRAN.

2. O bloqueio universal de bens e de direitos previsto no art. 185-A do CTN não se confunde com a penhora de dinheiro aplicado em instituições financeiras, por meio do Sistema BacenJud, disciplinada no art. 655-A do CPC.

3. As disposições do art. 185-A do CTN abrangerão todo e qualquer bem ou direito do devedor, observado como limite o valor do crédito tributário, e dependerão do preenchimento dos seguintes requisitos: (i) citação do executado; (ii) inexistência de pagamento ou de oferecimento de bens à penhora no prazo legal; e, por fim, (iii) não forem encontrados bens penhoráveis.

4. A aplicação da referida prerrogativa da Fazenda Pública pressupõe a comprovação de que, em relação ao último requisito, houve o esgotamento das diligências para localização de bens do devedor.

5. Resta saber, apenas, se as diligências realizadas pela exequente e infrutíferas para o que se destinavam podem ser consideradas suficientes a permitir que se afirme, com segurança, que não foram encontrados bens penhoráveis, e, por consequência, determinar a indisponibilidade de bens.

6. O deslinde de controvérsias idênticas à dos autos exige do magistrado ponderação a respeito das diligências levadas a efeito pelo exequente, para saber se elas correspondem, razoavelmente, a todas aquelas que poderiam ser realizadas antes da constrição consistente na indisponibilidade de bens.

7. A análise razoável dos instrumentos que se encontram à disposição da Fazenda permite concluir que houve o esgotamento das diligências quando demonstradas as seguintes medidas: (i) acionamento do Bacen Jud; e (ii) expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado e ao Departamento Nacional ou Estadual de Trânsito -DENATRAN ou DETRAN.

8. No caso concreto, o Tribunal de origem não apreciou a demanda à luz da tese repetitiva, exigindo-se, portanto, o retorno dos autos à origem para, diante dos fatos que lhe forem demonstrados, aplicar a orientação jurisprudencial que este Tribunal Superior adota neste recurso.

9. Recurso especial a que se dá provimento para anular o acórdão impugnado, no sentido de que outro seja proferido em seu lugar, observando as orientações delineadas na presente decisão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Herman Benjamin e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região).

JURISPRUDÊNCIA

Compareceu à sessão, a Dra. Flavia Palmeira de Moura Coelho, pela Fazenda Nacional.

Brasília, 26 de novembro de 2014 (data do julgamento).

Ministro Humberto Martins
Presidente

Ministro Og Fernandes
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.377.507 - SP (20130118318-6)

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO OG FERNANDES: Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento na alínea “a” do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região assim ementado (e-STJ, fls. 268/269):

PROCESSO CIVIL. AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ARTIGO 557 DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. DECRETAÇÃO DE INDISPONIBILIDADE DE BENS DO EXECUTADO. ARTIGO 185-A DO CTN. AUSÊNCIA DE ESGOTAMENTO DE DILIGÊNCIAS PARA LOCALIZAÇÃO DE BENS PASSÍVEIS DE PENHORA. MEDIDA QUE DEVE SER APLICADA SOMENTE EM CASOS EXCEPCIONAIS.

1. Para que se adote a medida excepcional e extrema de decretação da indisponibilidade dos bens e direitos dos executados, devem ser observados requisitos exigidos pela jurisprudência.
2. Da análise dos documentos acostados aos autos, extrai-se que não houve, nos autos subjacentes, esgotamento das diligências para

localização de bens passíveis de penhora, especialmente com relação aos co-executados (sócios).

3. Portanto, ao menos por ora, a situação que se apresenta não se enquadra na hipótese excepcional justificadora da decretação de indisponibilidade de bens.

4. Agravo legal a que se nega provimento.

Os embargos de declaração opostos na sequência (e-STJ, fls. 273/280) foram rejeitados, nos termos da decisão de e-STJ, fls. 282/288, cuja ementa segue abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. IRREGULARIDADE FORMAL NÃO APONTADA. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, DÚVIDA OU CONTRADIÇÃO NO ACÓRDÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. Os embargos declaratórios não se destinam a veicular mero inconformismo com o julgado, revolvendo questões já adequadamente apreciadas.

2. O órgão julgador não precisa pronunciar-se sobre cada alegação lançada no recurso, sobretudo quando os fundamentos do decisum são de tal modo abrangentes que se tornam desnecessárias outras considerações.

3. No tocante ao pretendido prequestionamento, o entendimento do STJ é no sentido de seu cabimento na hipótese de haver necessidade de o tema objeto do recurso ser examinado pela decisão atacada, o que foi observado por ocasião do julgamento, razão pela qual tal pretensão também não é acolhida.

4. Embargos de declaração conhecidos e rejeitados.

Alega a recorrente, nas razões do especial, violação do art. 185-A do CTN, ao fundamento de que, mesmo diante dos requisitos previstos nesse dispositivo (quais sejam, citação do devedor, ausência

JURISPRUDÊNCIA

de pagamento, não apresentação de bens à penhora e infrutífera localização de bens penhoráveis), as instâncias ordinárias negaram pedido formulado pela Fazenda para bloquear bens e direitos do devedor para fins indisponibilidade.

Sem contrarrazões, conforme certidão de e-STJ, fl. 304.

O recurso especial foi admitido na origem como representativo da controvérsia (e-STJ, fls. 306/309).

Em decisão de e-STJ, fl. 321, admitiu-se o processamento do feito como representativo de controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC e Resolução STJ n.08/2008.

Instado a se manifestar, o Ministério Público Federal apresentou parecer da lavra do Subprocurador-Geral da República Moacir Guimarães Morais Filho, opinando pelo “conhecimento e provimento do recurso especial” (e-STJ, fls. 327/336).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.377.507 - SP (20130118318-6)

VOTO

O SR. MINISTRO OG FERNANDES (Relator): Na origem, o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS ajuizou a Ação de Execução Fiscal n. 4.84908 contra a ACEMIL Eletricidade Ltda., com vistas à satisfação dos créditos tributários constantes das CDAs nºs 35.479.586-4; 35.479.587-2; 35.479.592-9; 35.534.148-4, no valor de R\$ 346.982,12 (trezentos e quarenta e seis mil novecentos e oitenta e dois reais e doze centavos).

Tendo em vista a informação de que foi decretada a falência da empresa executada, o Juízo de primeiro grau deferiu pedido formulado pela parte exequente para incluir os sócios Celso Luiz Piva e Milton Amaro Marcelino no polo passivo da execução (e-STJ, fl. 120).

O executado Celso Luiz Piva opôs exceção de pré-executividade, que ficou indeferida nos termos das decisões de e-STJ, fls. 173, 189/196 e 199/206.

Em seguida, a parte exequente requereu a indisponibilidade dos bens dos executados, até o limite do débito, acrescido de custas processuais e demais encargos legais, atualizados monetariamente, com fundamento no art. 185-A (e-STJ, fls. 214/216), o que foi indeferido tanto pelo Juízo de primeira instância (e-STJ, fl. 214) como pelo TRF da 3ª Região (e-STJ, fls. 247/250 e 264/269), este último sob os seguintes fundamentos:

- (i) para que se adote a medida excepcional e extrema de decretação da indisponibilidade dos bens e direitos dos executados, devem ser observados os requisitos exigidos pela jurisprudência; e
- (ii) da análise dos documentos acostados aos autos, extrai-se que não houve, nos autos subjacentes, esgotamento das diligências para localização de bens passíveis de penhora, especialmente com relação aos coexecutados (sócios).

Sustenta a recorrente ter realizado as diligências que estavam ao seu alcance, sendo elas, contudo, infrutíferas. E que, por essa razão, entende ser caso do bloqueio cautelar de bens previsto no art. 185-A do CTN, ante a não localização de bens passíveis de penhora.

Dito isso, passa-se à análise da tese repetitiva e, na sequência, à aplicação do resultado ao caso concreto.

Busca-se, nos presentes autos, interpretar a legislação federal nos termos em que foi prequestionada nas instâncias ordinárias com as seguintes finalidades: (i) saber se, para que o juiz determine a indisponibilidade dos bens e direitos do devedor, na forma do art. 185-A do CTN, faz-se necessária a comprovação do exaurimento dos meios disponíveis

para localização de bens penhoráveis por parte do credor; e (ii) definir quais diligências devem ser razoavelmente exigidas da Fazenda para que se considerem esgotados os meios de busca de bens.

Registre-se, de logo, que não se trata, simplesmente, da penhora *on-line*, mas de pretensão voltada ao bloqueio de bens a fim de lhes tornar indisponíveis, nos termos do art. 185-A do CTN.

Naqueles casos (penhora *on-line*), esta Corte Superior já firmou orientação, sob o rito do art. 543-C do CPC, no sentido de que, “após o advento da Lei n. 11.382/2006, o Juiz, ao decidir acerca da realização da penhora *on-line*, não pode mais exigir a prova, por parte do credor, de exaurimento de vias extrajudiciais na busca de bens a serem penhorados” (REsp 1.112.943/MA, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Corte Especial, DJe 23/1/2010).

Feita essa consideração, tem-se que a solução da controvérsia perpassa, primeiramente, pela análise do *caput* do art. 185-A do CTN, nos termos seguintes:

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Antes de adentrar nos requisitos desse artigo, importante deixar claro que ele foi inserido no CTN em capítulo que estabelece garantias e

privilégios do crédito tributário, ou seja, medidas que, por razões de interesse público, buscam aumentar a probabilidade de pagamento pelo devedor (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 645; CARNEIRO, Cláudio. Curso de direito tributário e financeiro. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 212, p. 757).

A leitura do dispositivo, portanto, deve ser realizada sob essa perspectiva, sob pena de impossibilitar a real intenção do legislador complementar, qual seja, aumentar as chances de satisfação do crédito tributário.

Quanto aos requisitos, infere-se do art. 185-A do CTN que a ordem judicial para a decretação da indisponibilidade de bens e direitos do devedor ficou condicionada aos seguintes: (i) citação do executado; (ii) inexistência de pagamento ou de oferecimento de bens à penhora no prazo legal; e, por fim, (iii) não forem encontrados bens penhoráveis.

Nesse sentido, o seguinte precedente desta Corte:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. INDISPONIBILIDADE PATRIMONIAL. ART. 185-A DO CTN. IMPOSSIBILIDADE, DIANTE DA AUSÊNCIA DE CITAÇÃO DO CONTRIBUINTE/DEVEDOR. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Para se decretar a indisponibilidade de bens prevista no art. 185-A do CTN, esta Corte já orientou que é indispensável que (a) o devedor tributário seja devidamente citado; (b) não pague o tributo, nem apresente bens a penhora; e (c) o esgotamento das diligências promovidas com a finalidade de encontrar patrimônio que possa ser judicialmente constrito, o que não se verifica no caso concreto,

já que o contribuinte não foi sequer citado. Precedente: AgRg no AG 1.164.948/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe de 2/2/2011.

2. Não há, nas razões recursais da recorrente, qualquer argumento relevante a justificar a medida extrema requerida com fundamento no art. 798 do CPC, visto que a exequente não aponta em qualquer atitude do contribuinte o intuito de causar ao direito da Fazenda Pública lesão grave e de difícil reparação.

3. Agravo Regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 1409433/PE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 3/12/2013, DJe 18/12/2013)

Ainda sobre o tema, especificamente em relação ao último requisito – não localização bens penhoráveis – a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção deste Tribunal Superior firmou-se no sentido de que o credor deve comprovar o esgotamento das diligências aptas à localização dos bens do devedor, quando pretender a indisponibilidade de bens e direitos. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - ART. 535 DO CPC - INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO - BLOQUEIO DE BENS - ART. 185-A DO CTN - NÃO ESGOTAMENTO DAS DILIGÊNCIAS - DIVERGÊNCIA FÁTICA ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E A INSURGÊNCIA RECURSAL - SÚMULA 7/STJ.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando a Corte de origem obrigada a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.

2. Esta Corte firmou o entendimento de que a determinação de indisponibilidade de bens e direitos prevista no art. 185-A do CTN pressupõe que o exequente comprove o esgotamento de diligências para a localização de bens do devedor.

3. O Tribunal de origem, com base no arcabouço probatório, concluiu que a exequente não esgotou todas as diligências aptas a possibilitar o bloqueio de bens do devedor. Rever essa afirmação implica adentrar em matéria fática, vedada pela Súmula 7 do STJ.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 343.969/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/11/2013, DJe 31/2/2013)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. INDISPONIBILIDADE DE BENS. ART. 185-A DO CTN. ESGOTAMENTO DOS MEIOS NECESSÁRIOS PARA BUSCA DE BENS PENHORÁVEIS. NECESSIDADE.

1. “O bloqueio universal de bens e de direitos, previsto no art. 185-A do CTN, não se confunde com a penhora de dinheiro aplicado em instituições financeiras, por meio do Sistema BacenJud, disciplinada no art. 655-A do CPC (redação conferida pela Lei n. 11.382/2006). Aquele bloqueio incide na hipótese em que ‘o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis’, e abrangerá todo e qualquer bem ou direito do devedor, observado como limite o valor do crédito tributário, se verificado o concurso dos requisitos previstos no art. 185-A do CTN. Consoante a jurisprudência do STJ, a aplicação da referida prerrogativa da Fazenda Pública pressupõe a comprovação do esgotamento das diligências para localização de bens do devedor” (AgRg no REsp 1.356.796/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7.3.2013, DJe de 13/3/2013).

2. Na via especial, não cabe a análise de tese recursal que demande a revisão dos elementos fático-probatórios insertos nos autos.

Inteligência da Súmula 7/STJ.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no AREsp 421.994/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/11/2013, DJe 6/12/2013)

JURISPRUDÊNCIA

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 185-A DO CTN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE ESGOTAMENTO DAS DILIGÊNCIAS DESTINADAS À LOCALIZAÇÃO DE BENS.

1. A jurisprudência desta Corte é firme quanto à necessidade de comprovação do esgotamento de diligências para localização de bens do devedor, a fim de que se possa determinar a indisponibilidade de bens e direitos prevista no art. 185-A do CTN, o que impede o conhecimento da insurgência também pelo dissídio pretoriano invocado. Precedentes: AgRg no REsp 1.341.860/SC, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe 24/06/2013 e AgRg no REsp 1.328.132/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 21/02/2013.

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no AREsp 428.902/BA, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/11/2013, DJe 28/11/2013)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 185-A DO CTN. INDISPONIBILIDADE DE BENS E DIREITOS DO DEVEDOR. ESGOTAMENTO DE DILIGÊNCIAS PARA LOCALIZAÇÃO DE BENS DO DEVEDOR. NECESSIDADE. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. “A jurisprudência desta Corte é firme quanto à necessidade de comprovação do esgotamento de diligências para localização de bens do devedor, a fim de que se possa determinar a indisponibilidade de bens e direitos prevista no art. 185-A do CTN” (AgRg no REsp 1.202.428/BA, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, Primeira Turma, DJe 10/4/13).

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1341860/SC, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 4/6/2013, DJe 24/6/2013)

Falta saber, apenas, se as diligências realizadas pela exequente, e infrutíferas para o que se destinavam, podem ser consideradas suficientes a permitir que se afirme, com segurança, que não foram encontrados bens penhoráveis, e, por consequência, determinar a indisponibilidade de bens.

Para tanto, exige-se do magistrado ponderação a respeito das diligências levadas a efeito pela exequente, para saber se elas correspondem, razoavelmente, a todas aquelas que poderiam ser realizadas extrajudicialmente antes da constrição consistente na indisponibilidade de bens requerida no âmbito do Poder Judiciário.

Assim, cabe a este Tribunal Superior, no exercício da interpretação da legislação federal que lhe compete, delimitar o que seria razoável exigir do credor, a título de diligências, para fins de atendimento ao pedido de indisponibilidade de bens fundado no art. 185-A do CTN. Importante considerar, contudo, o que se disse acima a respeito desse dispositivo, no sentido de que o legislador complementar o inseriu no CTN com a seguinte finalidade: aumentar a probabilidade de satisfação do crédito tributário.

Sob essa ótica, tem-se que a análise dos meios que possibilitam a identificação de bens em nome do devedor e que se encontram à disposição da Fazenda permite concluir que o acionamento do Bacen Jud e a expedição de ofícios aos registros públicos de bens no cartório do domicílio do executado são medidas extrajudiciais razoáveis a se exigir do Fisco, quando este pretender a indisponibilidade de bens do devedor.

Essa, inclusive, é a orientação constante de preciso voto sobre o tema, da lavra do Ministro Herman Benjamin, nos termos seguintes (AgRg no Ag 1429330/BA, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 22/8/2012, DJe 3/9/2012):

JURISPRUDÊNCIA

Entende-se como “esgotamento de diligências” o uso dos meios ordinários que possibilitam a localização de bens e direitos de titularidade da parte executada. Por exemplo, o acionamento do sistema Bacen Jud e a expedição de ofícios aos registros públicos de bens para que informem se há patrimônio em nome do devedor.

Por outro lado, não se pode exigir que a Fazenda Pública expeça ofícios a todos os registros de imóveis do País. A razoabilidade impõe que tal medida seja adotada no cartório do domicílio do executado.

Além dessas medidas, tem-se ainda por razoável, ao meu sentir, a exigência de prévia expedição de ofício ao Departamento de Trânsito Nacional ou Estadual (DENATRAN ou DETRAN), pois se houver um veículo na titularidade do executado - na época em que se vive, inimaginável que alguém não tenha um veículo automotor -, facilmente se identificará por intermédio do RENAVAN (Registro Nacional de Veículos Automotores).

Assim, com base na jurisprudência deste Tribunal Superior e na fundamentação supramencionada, firma-se orientação, para fins do art. 543-C do CPC e da Resolução 8STJ, no sentido de que a indisponibilidade de bens e direitos autorizada pelo art. 185-A do CTN depende da observância dos seguintes requisitos: (i) citação do devedor; (ii) inexistência de pagamento ou apresentação de bens à penhora; e (iii) a não localização de bens penhoráveis após esgotamento das diligências realizadas pela Fazenda, caracterizado quando houver nos autos (a) pedido de acionamento do Bacen Jud e consequente determinação pelo magistrado e (b) a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado e ao Departamento Nacional ou Estadual de Trânsito - DENATRAN ou DETRAN.

Passa-se, portanto, à análise do caso concreto, à luz da orientação supramencionada.

Verifica-se dos autos que o executado foi devidamente citado e que não houve pagamento ou apresentação de bens à penhora.

No que se refere ao terceiro requisito - não localização de bens penhoráveis -, o Tribunal de origem resumiu-se a dizer que, “da análise dos documentos acostados aos autos, extrai-se que não houve, nos autos subjacentes, esgotamento das diligências para localização de bens passíveis de penhora, especialmente com relação aos coexecutados (sócios)” (e-STJ, fl. 266). Constata-se desse fundamento, contudo, a inexistência de qualquer indicação a respeito das medidas já realizadas pela Fazenda Nacional, nem daquelas que a Corte *a quo* entenderia como suficientes para caracterizar o esgotamento das diligências e, por consequência, determinar a indisponibilidade de bens.

Desse modo, considerando que o Tribunal de origem apreciou a demanda sem explicitar quais diligências teriam sido realizadas e quais entenderia serem necessárias, este Tribunal Superior encontra-se impossibilitado de aplicar a tese que ora se firma, razão pela qual o retorno dos autos à origem é medida que se impõe, para que a instância ordinária reaprecie a controvérsia, mas agora com suporte na orientação estabelecida neste recurso especial.

Registre-se, por oportuno, não ser o caso de aplicação da Súmula 7 deste Tribunal, uma vez que os fatos submetidos à apreciação nas instâncias ordinárias foram julgados com base em premissas diversas daquelas que ora se estabelecem neste julgado.

Adotem-se as providências relativas à Resolução 8/2008 do STJ, inclusive a comunicação aos Presidentes de todos os TRFs.

JURISPRUDÊNCIA

Diante do exposto, dou provimento ao recurso especial para anular o acórdão impugnado, para que outro seja proferido em seu lugar, observando as orientações delineadas no presente voto.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 20130118318-6 PROCESSO REsp 1.377.507/SP
ELETRÔNICO

Números Origem: 00419228420094030000 1890120040022184
200903000419220 2009233835 419228420094030000 484908

PAUTA: 26/1/2014 JULGADO: 26/1/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro OG FERNANDES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAIS FILHO

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : ACEMIL ELETRICIDADE LTDA E OUTRO
ADVOGADOS : JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO
PAULO SERGIO DO NASCIMENTO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO – Contribuições

SUSTENTAÇÃO ORAL

Compareceu à sessão, a Dra. FLAVIA PALMEIRA DE MOURA COELHO, pela Fazenda Nacional.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Herman Benjamin e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região).

(Ementa disponibilizada no DJe de 01/12/2014).

Decisões monocráticas

ACORDO BRASIL-JAPÃO PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO DA RENDA. REMESSA DE VALORES A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. NÃO-INCIDÊNCIA DO IRRE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0017107-47.2014.4.03.0000/SP

2014.03.00.017107-1/SP

RELATOR : Desembargador Federal MÁRCIO MORAES
AGRAVANTE : YAMAHA MOTOR DO BRASIL LTDA
ADVOGADO : SP078507 ILIDIO BENITES DE OLIVEIRA ALVES e outro
AGRAVADO(A) : União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : SP000003 JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA
ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 2 VARA DE GUARULHOS > 19ªSSJ > SP
No. ORIG. : 00101928920134036119 2 Vr GUARULHOS/SP

DECISÃO

Trata-se de agravo de instrumento interposto por YAMAHA MOTOR DO BRASIL LTDA. em face de decisão que, em ação ordinária, indeferiu o pedido de tutela antecipada em que se visava obstar a exigência da retenção na fonte do imposto de renda sobre remessas de valores a título de remuneração de serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

Alega a agravante, em síntese, que as remessas de valores a título de prestação de serviço, sem transferência de tecnologia, realizadas por empresas estrangeiras sem estabelecimento permanente no Brasil, não podem sofrer a incidência do IRRF, de acordo com o Tratado Brasil-Japão para evitar bitributação, o art. 98 do CTN e o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº. 5/2014.

Deferiu-se o pedido de antecipação da tutela recursal.

Regularmente intimada, a parte agravada apresentou contraminuta, pugnando pela manutenção da decisão recorrida.

Decido.

O Relator está autorizado a dar provimento a recurso quando a decisão recorrida estiver em manifesto confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior (artigo 557, § 1º-A do Código de Processo Civil).

É o caso dos autos.

Quando da análise do pedido de efeito suspensivo, assim restou decidido:

“Neste primeiro e provisório exame inerente ao momento processual, vislumbro a presença dos requisitos para a concessão da antecipação da tutela postulada.

Compulsando os autos, verifica-se que a ora agravante celebrou com a empresa Yamaha Motor CO. LTD. contrato de prestação de serviço de natureza técnico-administrativa, sem transferência de tecnologia, e pretende afastar o recolhimento de imposto de renda retido na fonte sobre valores pagos em decorrência do aludido contrato por força do disposto na

“Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, com o Japão”, promulgada pelo Decreto n. 61.899/1967.

Cinge-se, portanto, a controvérsia, à definição de qual é o Estado competente para tributar os valores pagos em decorrência dos citados contratos, se o da empresa contratante (Brasil) ou o da contratada (Japão), de acordo com convenção firmada entre os Estados.

Insta destacar que tem prevalecido, em nosso sistema constitucional, o entendimento de que o tratado e a lei federal gozam da mesma hierarquia normativa, prevalecendo, desse modo, a norma que for editada posteriormente – seja lei ou tratado –, de acordo com a teoria dualista.

Sobre o assunto, confira-se o seguinte precedente do Supremo Tribunal Federal:

(...)

PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO.

- Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes.

No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (“lex

posterior derogat priori”) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.

(...)”

(STF, ADI-MC nº 1.480, Rel. Min. Celso de Mello, Plenário, DJ 18/05/2001)

Por outro lado, é cediço que a Lei n. 9.779/1999 e o Ato Declaratório Normativo COSIT n. 1/2000 assim dispõem, no que tange à incidência do imposto de renda:

Lei n. 9.779/1999

“Art. 7º - Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.”

Ato Declaratório Normativo COSIT 01/2000

“I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art. 685, inciso II, alínea “a”, do Decreto nº 3.000, de 1999.

II - Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, conseqüentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo.

III - Para fins do disposto no item I deste ato, consideram-se contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI e Banco Central do Brasil.”

Já a Convenção celebrada por Brasil e Japão prevê o seguinte:

“ARTIGO 5

- 1) *Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são tributáveis somente nesse Estado Contratante a menos que a empresa realize negócios no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa realizar negócios na forma indicada, os seus lucros são tributáveis no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.*
- 2) *Quando uma empresa de um Estado Contratante realizar negócios no outro Estado Contratante, através de um estabelecimento permanente aí situado, em cada um dos Estados Contratantes serão atribuídos a esse estabelecimento permanente os lucros que porventura teria caso constituísse uma empresa distinta e isolada, ocupando-se das mesmas atividades ou de atividades semelhantes sob condições idênticas ou análogas, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.*
- 3) *Na determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, serão permitidas as deduções de despesas que sejam realizadas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo, despesas de administração e encargos gerais de direção assim realizados.*
- 4) *Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente se este se houver limitado a comprar mercadorias para a empresa.*
- 5) *Para efeito dos parágrafos anteriores, os lucros atribuíveis ao estabelecimento permanente serão determinados todos os anos segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.*
- 6) *Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos especialmente regulados noutros artigos da presente Convenção, o disposto em tais preceitos não será afetado pelo presente artigo.”*

Do cotejo entre as normas acima expostas – e sem perder de vista que, em matéria tributária, “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que

lhes sobrevenha” (art. 98 do CTN) -, entendo, nesse juízo de cognição não exauriente, que os valores pagos pela agravante por força dos supracitados contratos, que não envolvam a transferência de tecnologia, não estão sujeitos à retenção do imposto de renda. Assim, a princípio, a tributação de tais valores deve observar a regra contida no supratranscrito Artigo 5 da Convenção.

Sobre o assunto, confirmam-se os seguintes precedentes, relativos a casos análogos ao tratado no presente recurso:

“TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE “LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA” NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A “LUCRO OPERACIONAL”. PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”, deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de “lucro da empresa

estrangeira”, previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência. Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil – o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte -, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, verbis: “Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado”.

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o “lucro da empresa estrangeira”, serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo “lucro da empresa estrangeira”, contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao “lucro real”, do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada – e portanto, definitiva – do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

6. Portanto, “lucro da empresa estrangeira” deve ser interpretado não como “lucro real”, mas como “lucro operacional”, previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como “o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica”, ai incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

7. *A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.*

8. *O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.*

9. *A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma “revogação funcional”, na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.*

10. *No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.*

11. *Recurso especial não provido.”*

(STJ, REsp n. 1.161.467, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 1/6/12)

“DIREITO TRIBUTÁRIO. TRATADOS INTERNACIONAIS. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. ARTIGO 7º, LEI 9.779/99. HONORÁRIOS. SERVIÇOS PRESTADOS NO EXTERIOR EMPRESA ESTRANGEIRA. CONTRATANTE BRASILEIRA.

REMESSA AO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NO PAÍS DE DESTINO.

1. *Consolidada a jurisprudência da Suprema Corte no sentido de que tratados internacionais, regularmente incorporados ao direito nacional, não têm superioridade hierárquica sobre o direito interno, assim a definição da norma a prevalecer, em caso de antinomia, sujeita-se à verificação da efetiva revogação, ou não, da anterior pela posterior.*

2. *Caso em que se postula a aplicação de acordos internacionais, destinados a evitar a dupla tributação, em matéria de imposto de renda e capital, firmados pelo Brasil com: Alemanha (Decreto Legislativo 92/75 - f. 84/102), Argentina (Decreto Legislativo 74/81 - f. 103/119v), Áustria (Decreto Legislativo 95/75 - f. 120/136), Bélgica (Decreto Legislativo 76/72 - f. 137/154v), Canadá (Decreto Legislativo 28/85 - f. 155/164v), Chile (Decreto Legislativo 331/03 - f. 165/185), Espanha (Decreto Legislativo 76.975/76 - f. 185/201v), França (Decreto Legislativo 87/71 - f. 202/218), Itália (Decreto Legislativo 77/79 - f. 219/237), Japão (Decreto Legislativo 43/67 - f. 238/252), Portugal (Decreto Legislativo 188/01 - f. 253v/271v), e República Tcheca e Eslováquia (Decreto Legislativo 11/90 - f. 272/280).*

3. *Os tratados internacionais dispõem, basicamente, que “Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um*

estabelecimento permanente. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos do presente acordo, as disposições desses artigos não serão afetadas pelo presente artigo.”

4. Para defender a incidência do imposto de renda, em casos que tais, a PFN invocou o Ato Declaratório Normativo COSIT 01/2000, e o artigo 7º da Lei 9.779/1999. Dispõe o primeiro, no que ora releva: “I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o artigo 685, II, alínea ‘a’, do Decreto nº 3.000/99; II - Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, conseqüentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo”.

5. Todavia, ato normativo da Administração não cria hipótese de incidência fiscal e, além disso, a situação nela disciplinada refere-se apenas à serviços técnicos, não equivalentes aos que são discutidos na presente ação. Já o artigo 7º da Lei 9.779/1999 estabelece que “os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento”.

6. Não houve revogação dos tratados internacionais pelo artigo 7º da Lei 9.779/1999, pois o tratamento tributário genérico, dado pela lei nacional, às remessas a prestadores de serviços domiciliados no exterior, qualquer que seja o país em questão, não exclui o específico, contemplado em lei

convencional, por acordos bilaterais. Embora a lei posterior possa revogar a anterior (“lex posterior derogat priori”, o princípio da especialidade (“lex specialis derogat generalis”) faz prevalecer a lei especial sobre a geral, ainda que esta seja posterior, como ocorreu com a Lei 9.779/1999.

7. Acordos internacionais valem entre os respectivos subscritores e, assim, tem caráter de lei específica, que não é revogada por lei geral posterior, daí porque a solução do caso concreto encontra-se, efetivamente, em estabelecer e compreender o exato sentido, conteúdo e alcance da legislação convencional, a que se referiu a inicial. Esta interpretação privilegia, portanto, o entendimento de que, embora não haja hierarquia entre tratado e lei interna, não se pode revogar lei específica anterior com lei geral posterior. Ademais, estando circunscritos os efeitos de tratados às respectivas partes contratantes, possível e viável o convívio normativo da lei convencional com a lei geral, esta para todos os que não estejam atingidos pelos tratados, firmados com o objetivo de evitar a dupla tributação. Se isto fere a isonomia, a eventual inconstitucionalidade deve ser discutida por parte de quem foi afetado pela lei nova que, ao permitir a retenção pela fonte no Brasil, abriu caminho para a dupla oneração do prestador de serviço com domicílio no exterior.

8. Os tratados referem-se a “lucros”, porém resta claro, a partir dos textos respectivos, que a expressão remete, tecnicamente, ao conceito que, na legislação interna, equivale a rendimento ou receita, tanto assim que as normas convencionais estipulam que “No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados”.

9. Despesas e encargos são deduzidos da receita ou rendimento a fim de permitir a apuração do lucro, logo o que os tratados excluíram da tributação, no Estado pagador, que contratou a prestação de serviços no exterior, não é tão-somente o lucro, até porque o respectivo valor não poderia ser avaliado por quem simplesmente faz a remessa do pagamento

global. O que excluíram os tratados da tributação no Brasil, para evitar a dupla incidência, foi o rendimento auferido com a prestação do serviço para que, no Estado de prestação, ou seja, no exterior, seja promovida a sua tributação, garantida ali, conforme a lei respectiva, a dedução de despesas e encargos, revelando, portanto, que não existe espaço válido para a prevalência da aplicação da lei interna, que prevê tributação, pela fonte pagadora no Brasil, de pagamentos, com remessa de valores a prestadoras de serviços, exclusivamente domiciliadas no exterior.

10. Apelação e remessa oficial desprovidas.”

(ApelRex n. 0024461-74.2005.4.03.6100, Relator Desembargador Federal Carlos Muta, Terceira Turma, DJe 3/2/12)

Ante o exposto, defiro a antecipação da tutela recursal para suspender a exigibilidade, nos termos do art. 151, IV, do CTN, dos créditos tributários de IRRF, sobre os próximos pagamentos a serem realizados pela recorrente em razão do contrato celebrado com a empresa relacionada no presente recurso, para os serviços que não envolvem transferência de tecnologia, até o julgamento do agravo pela Turma ou da ação originária.”

Tendo em vista que não trouxe a parte interessada qualquer argumento apto a infirmar o entendimento acima explicitado, mantenho os fundamentos da decisão provisória.

Ante o exposto, dou provimento ao agravo de instrumento, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, para suspender a exigibilidade, nos termos do art. 151, IV, do CTN, dos créditos tributários de IRRF, sobre os próximos pagamentos a serem realizados pela recorrente em razão do contrato celebrado com a empresa relacionada no presente recurso, para os serviços que não envolvem transferência de tecnologia.

Comunique-se o MM. Juízo *a quo* para as providências cabíveis.

JURISPRUDÊNCIA

Publique-se. Intimem-se.

Decorrido o prazo recursal, arquivem-se os autos.

São Paulo, 22 de outubro de 2014.

MARCIO MORAES

Desembargador Federal

(Decisão monocrática disponibilizada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 28/10/2014, p. 407/411).

DESPACHO ADUANEIRO. IRREGULARIDADE SUJEITA A MULTA. RETENÇÃO DAMERCADORIA PARALANÇAMENTO. ILEGALIDADE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0021511-44.2014.4.03.0000/
SP

2014.03.00.021511-6/SP

RELATOR : Desembargador Federal CARLOS MUTA

AGRAVANTE : MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA

ADVOGADO : SP154280 LUIS HENRIQUE DA COSTA PIRES
e outro

AGRAVADO(A) : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : SP000003 JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA
AKEMI OWADA

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 1 VARA DE GUARULHOS >
19ªSSJ > SP

No. ORIG. : 00053563920144036119 1 Vr GUARULHOS/SP

DECISÃO

Vistos etc.

Trata-se de agravo de instrumento à concessão parcial de liminar, em mandado de segurança (“tão somente para suspender os efeitos de eventual pena de perdimento às mercadorias objeto da Declaração de Importação nº 14/1088904-3”), requerendo a reforma da decisão agravada para garantir integral provimento no sentido da liberação das mercadorias importadas.

Alegou que: (1) as mercadorias importadas (“aquisitor de dados, cartão de memória flash, cabo USB, interruptor de operação, cabo de distribuição e cabo de conexão veicular”) foram retidas no curso do processo de importação, por suposta ocultação de informações sobre vínculo entre importador e exportador, pois tal irregularidade motivaria a multa do artigo 711, III, do RA/2009; (2) apresentou manifestação à autoridade alfandegária, esclarecendo não possuir qualquer vínculo com o exportador que implicasse a necessidade de alterar informações prestadas, ou justificar aplicação da multa, não tendo sido, até o momento, apreciado; (3) impetrou o MS para a liberação das mercadorias, tendo sido apenas parcialmente deferida a liminar, “para suspender os efeitos de eventual pena de perdimento às mercadorias objeto da Declaração de Importação nº 14/1088904-3”; (4) contudo, os motivos de fato indicados pela autoridade para retenção das mercadorias, como a inexistência de vinculação entre agravante e exportador, serão discutidos apenas na esfera administrativa, não sendo objeto da impetração, que busca apenas permitir a liberação das mercadorias; (5) a retenção é ilegal, mesmo desconsiderada a discussão quanto à vinculação entre importador e exportador; (6) a retenção constitui parte de procedimento especial de controle aduaneiro, prevista no artigo 65 da IN RFB 206/2002, como medida preparatória da pena de perdimento; (7) porém, a retenção somente se justificaria em sendo apurados indícios da prática de importação sujeita à pena de perdimento, o que não é o caso, pois a “falta de informações sobre suposto vínculo entre importadora

JURISPRUDÊNCIA

e exportadora [...] não se encontra entre as irregularidades sujeitas a perdimento, previstas no art. 105 do Decreto-lei nº 37/1966, e no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976”; (8) não sendo cabível a retenção, eventual multa por suposta infração ou constituição de tributos exigiriam procedimento próprio, com ampla defesa e devido processo legal, não sendo possível a retenção para exigir o pagamento pretendido; (9) o caso dos autos não se enquadra, ainda, em hipótese em que a mercadoria possa causar danos à saúde ou à segurança; e (10) aplicável a Súmula 323/STF, sendo que, até o momento, não houve lavratura de auto de infração, estando pendente o desembaraço aduaneiro das mercadorias, sendo que a morosidade na constituição de tal crédito impede a discussão em torno dos fatos que ensejaram a retenção, que já dura mais de sessenta dias.

Houve contraminuta.

DECIDO.

A hipótese comporta julgamento nos termos do artigo 557, CPC. Com efeito, verifica-se que a decisão agravada deferiu parcialmente a liminar “para suspender os efeitos de eventual pena de perdimento às mercadorias objeto da Declaração de Importação nº 14/1088904-3, até julgamento do mérito desta ação” (f. 91/5).

Conforme consta das informações prestadas pela autoridade impetrada, as mercadorias foram direcionadas ao “canal amarelo”, em razão de indícios de irregularidade no preenchimento da declaração de importação, quanto ao vínculo entre empresa exportadora e importadora.

Cabe ressaltar que, não sendo direcionada ao “canal resta claro não ter sido vislumbrada pela fiscalização indícios de fraude, hipótese de aplicação de pena de perdimento. Tal sanção, com efeito, é mencionada

pela autoridade alfandegária nas informações apenas em razão da ausência de “manifestação de inconformidade” do contribuinte até então, o que poderia, eventualmente, gerar abandono da mercadoria pelo decurso do prazo legalmente fixado. Contudo, não se vislumbrou, ao que consta, qualquer indício de fraude.

No caso, a existência da irregularidade não é discutida no mandado de segurança, mas apenas na esfera administrativa, sendo objeto de controvérsia tão-somente a validade da retenção da importação.

Assim considerado, verifica-se que o despacho aduaneiro sofreu interrupção em razão de irregularidade na DI, sujeita à multa de 1% sobre o valor aduaneiro da importação (artigo 711, III, c/c artigo 570, § 4º, RA/2009), não se tratando, porém, de exigência relativa a tributos aduaneiros propriamente ditos.

A previsão do § 4º do artigo 570 do RA, aprovado pelo Decreto 6.759, de 05/02/2009, de que o despacho aduaneiro será interrompido até que se faça o depósito ou pagamento -, no caso, de multa relativa à obrigação acessória -, é ilegal, pois para a cobrança respectiva deve ser observado o devido processo legal.

A propósito, assim tem decidido o Superior Tribunal de Justiça:

AGRESP 1259736, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJU de 03/10/2011: “TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. QUESTIONAMENTO QUANTO À CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. LIBERAÇÃO DA MERCADORIA CONDICIONADA AO PAGAMENTO DE MULTA. APLICAÇÃO ANALÓGICA DA SÚMULA 323/STF. 1. A retenção de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos é providência ilegal, rechaçada pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal,

nos termos das Súmulas 70, 323 e 547/STF. 2. Agravo Regimental não provido.”

A hipótese dos autos difere da tratada em precedentes relativos ao recolhimento de tributos aduaneiros, propriamente ditos, já que se cuida, aqui, de exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, acerca da qual já se decidiu na jurisprudência regional que:

AMS 200571080078566, Rel. Des. Fed. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, DJ 29/11/2006: “TRIBUTÁRIO. LIBERAÇÃO DE MERCADORIA. EXIGÊNCIA DE MULTA. SÚMULA 323 DO STF. ART. 510 DO REGULAMENTO ADUANEIRO (DECRETO 4543/02). 1 - O condicionamento da liberação de mercadoria ao pagamento de multa constitui medida de extrema desproporcionalidade, mormente considerando-se que a penalidade configura obrigação tributária acessória, cuja expressão pecuniária se converte em obrigação tributária principal e, portanto, sujeita à disciplina do CTN. 2 - Aplicação da Súmula 323 do STF. 3 - Inatendida a exigência da fiscalização aduaneira, que determinou o pagamento de multa (10% do valor aduaneiro da mercadoria submetida ao regime aduaneiro especial de admissão temporária, ou de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, pelo descumprimento de condições, requisitos ou prazos estabelecidos para aplicação do regime - art. 72 da Lei 10.833/03), deve a Administração lavrar auto de infração, nos termos do art. 510 do RA (Decreto nº 4.543/2002), permitindo ao contribuinte a defesa na via administrativa. 4 – A previsão de interrupção do despacho aduaneiro prevista no art. 510 do atual Regulamento Aduaneiro (Decreto 4543/02) ou art. 415 do antigo Regulamento Aduaneiro (Decreto 91.030/85) é aplicável somente aos casos em que são devidos ônus financeiros próprios do ato de internalização de mercadorias estrangeiras, que não se confundem com multas aplicadas em decorrência de irregularidades

no cumprimento de obrigações acessórias ao ato de importação. Precedente desta Turma.”

O artigo 510 do RA/2002, citado no precedente, equivale ao artigo 570 do RA/2009, aplicado no caso para interromper o despacho aduaneiro, ato contra o qual se afirmou ter sido interposta manifestação de inconformidade.

Mesmo considerando que a agravante apresentou manifestação de inconformidade somente após as informações prestadas pela RFB no mandado de segurança (f. 85/9), é certo que não se pode concluir, por ora, pela ocorrência de abandono da importação, nos termos do artigo 642, §1º, II, do Decreto 6.759/09.

Apresentada a manifestação de inconformidade, cabe à autoridade alfandegária constituir de ofício o crédito sancionatório, conforme artigo 570, § 3º, do Decreto 6.759/2009, e artigo 42, § 2º, da IN SRF 680/2006, nada vedando, porém, a liberação das mercadorias na pendência da discussão, pois, como visto, não se trata de hipótese de fraude na declaração de importação, sujeita à pena de perdimento, não podendo a retenção servir como meio coercitivo para que seja recolhido o crédito pretendido.

Além da manifesta plausibilidade jurídica do pedido formulado, à luz da jurisprudência e prova dos autos, concorre o risco de dano irreparável, pois a interrupção do despacho aduaneiro e a retenção remontam a 24/06/2014 (f. 37), acarretando prejuízos econômicos, financeiros e comerciais à agravante, sem que a liberação possa prejudicar a cobrança fiscal, quanto tornar-se definitivamente exigível.

Ante o exposto, com esteio no artigo 557, CPC, dou provimento ao recurso para deferir a liminar postulada, garantindo a liberação da

JURISPRUDÊNCIA

importação a que se referem os autos, em razão dos fatos descritos e apreciados, nos termos supracitados.

Publique-se e oficie-se.

Oportunamente, baixem-se os autos à Vara de origem.

São Paulo, 29 de setembro de 2014.

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

(Decisão monocrática disponibilizada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 28/10/2014, p. 433/435).

IPI. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS-ADMINISTRADORES. FALTA DE PROVA DE ATUAÇÃO DOLOSA. IMPOSSIBILIDADE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0025120-35.2014.4.03.0000/
SP

2014.03.00.025120-0/SP

| | | |
|-------------|---|--|
| RELATORA | : | Desembargadora Federal DIVA MALERBI |
| AGRAVANTE | : | União Federal (FAZENDA NACIONAL) |
| ADVOGADO | : | SP000003 JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA |
| AGRAVADO(A) | : | DEDINI S/A INDUSTRIAS DE BASE e filia(l) (is) |
| | : | DEDINI S/A INDUSTRIAS DE BASE filial |
| ADVOGADO | : | SP232070 DANIEL DE AGUIAR ANICETO e outro |
| ORIGEM | : | JUIZO FEDERAL DA 4 VARA DE PIRACICABA > 9ª SSJ>SP |
| No. ORIG. | : | 00080646320124036109 4 Vr PIRACICABA/ SP |

DECISÃO

Trata-se de agravo de instrumento interposto pela UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL) em face de decisão que, em execução fiscal, indeferiu o pedido de inclusão dos sócios-administradores da executada do polo passivo da execução fiscal, com fundamento no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.736/79 c/c artigo 135, III, do CTN e sob o argumento de responsabilização solidária dos administradores pelo não recolhimento do IPI.

Sustenta a agravante, em síntese, que uma das hipóteses de responsabilidade tributária é a prevista no artigo 135, III, do CTN, sendo que a dissolução irregular enseja a responsabilização tributária dos administradores da empresa, conforme Súmula nº 435 do E. Superior Tribunal de Justiça, ressaltando que o reconhecimento da responsabilidade do sócio-administrador com o redirecionamento da execução fiscal pode ser realizado no curso da execução fiscal e independentemente de prévio processo administrativo fiscal. Conclui, então, que deve ser reformada a r. decisão agravada, já que, além de ser juridicamente viável, restou demonstrada a ocorrência da hipótese prevista no artigo 135, III, CTN c/c artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/79. Afirma que os créditos tributários são oriundos do não-repasse de IPI descontado na cadeia produtiva e que, por isso, advêm de infração à lei cometida pelos sócios gerentes à época dos fatos geradores e que ocasiona a solidariedade passiva entre os sócios-administradores.

Requer o conhecimento e provimento do agravo para assegurar o seu direito de incluir os sócios-administradores da devedora principal no polo passivo por serem os responsáveis tributários (art. 135, III, CTN). É o relatório.

Decido.

Cabível o art. 557 do Código de Processo Civil.

A questão vertida nos autos consiste na possibilidade de redirecionamento da execução fiscal para os sócios-gerentes da empresa executada, em razão da responsabilidade solidária prevista no artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736/79, bem como em função do artigo 135, III, do CTN, já que o não recolhimento de IPI importa em infração à lei e, em tese, crime de sonegação fiscal previsto no art. 2º da Lei nº 8.138/90.

A Primeira Seção do Colendo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, firmou entendimento no sentido de que o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa, independentemente da natureza do débito, é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

Nesse sentido, os julgados ora transcritos, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. IPI. IMPOSTO DE RENDA. REDIRECIONAMENTO. ART. 135, III, DO CTN. RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL DO SÓCIO-GERENTE. INEXISTÊNCIA DE PROVA DA PRÁTICA DE ATOS COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO A NORMA LEGAL OU CONTRATUAL. REEXAME DE PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. A Primeira Seção do STJ no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou entendimento segundo o qual o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa, independentemente da natureza do débito, é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao

estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

2. O Tribunal a quo se manifestou no sentido de que não há provas da existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Entendimento diverso demandaria a análise das provas dos autos, impossível nesta Corte ante o óbice da Súmula 71 STJ.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1433851/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/04/2014, DJe 14/04/2014)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO-GERENTE. IPI. SOLIDARIEDADE. ART. 124 DO CTN. APLICAÇÃO CONJUNTA COM O ART.135 DO CTN. OBRIGATORIEDADE. PRESUNÇÃO DE IRREGULARIDADE AFASTADA. REDIRECIONAMENTO. DESCABIMENTO. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

1. O STJ firmou o entendimento de que o redirecionamento da Execução Fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.

2. Orientação reafirmada pela Primeira Seção, no julgamento do Ag 1.265.124/SP, submetido ao rito do art. 543-C do CPC.

3. O STJ consolidou ainda o posicionamento de que a lei que atribui responsabilidade tributária, ainda que na forma do art. 124, II, do CTN, deve ser interpretada em consonância com o art. 135 do referido codex, visto que, nos termos do art. 146, inciso III, “b”, da Constituição Federal, as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

4. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no Ag 1359231/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/02/2011, DJe 28/04/2011)

Em consonância com a orientação jurisprudencial firmada no Superior Tribunal de Justiça, esta Corte Regional posicionou-se no sentido de que a responsabilidade solidária dos sócios prevista no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.736/79 está condicionada à comprovação dos requisitos previstos no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DE SÓCIOS NO POLO PASSIVO DA AÇÃO.

A inclusão dos sócios no polo passivo da execução fiscal é, em tese, legítima, haja vista que são legalmente responsáveis, por substituição, em relação aos tributos não pagos (artigo 135, inciso III, do CTN).

O encerramento das atividades da sociedade é considerado irregular, se realizado sem que se apresente essa dissolução à Junta Comercial, com a efetivação de distrato. Súmula 435 do E. STJ.

A simples devolução do AR não é prova suficiente a evidenciar violação à lei, sendo necessária a comprovação da dissolução irregular por meio de diligência do Oficial de Justiça.

O redirecionamento da execução fiscal pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa ao tempo da ocorrência da dissolução irregular.

Deve haver também vinculação e contemporaneidade do exercício da gerência, direção ou representação da pessoa jurídica executada com a ocorrência dos fatos geradores dos débitos objeto da execução fiscal.

Ausentes os pressupostos autorizadores para a inclusão do sócio no polo passivo da lide.

A responsabilidade solidária dos sócios nos termos do art. 8º do Decreto-Lei n. 1.736/79, somente teria aplicação se observado o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, em apreço ao princípio constitucional da hierarquia das normas.

Agravo de instrumento provido, restando prejudicada as demais questões ventiladas no recurso.

(TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, AI 0015090-72.2013.4.03.0000, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARLI FERREIRA, julgado em 10/04/2014, e-DJF3 Judicial 1 DATA:29/04/2014)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

I. Consigno ser hipótese de cabimento do reexame necessário, nos termos do artigo 475 do CPC.

II. No que tange à responsabilidade solidária contida no artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/79, sua aplicação aos executivos fiscais para fins de redirecionamento aos sócios da empresa está condicionada à verificação dos requisitos dos artigos 135 e 124 do CTN, consoante jurisprudência consolidada.

III. In casu, não constada a ocorrência de dissolução irregular da pessoa jurídica.

IV. O mero inadimplemento do tributo não acarreta a responsabilidade do artigo 135, III, do CTN.

V. Honorários advocatícios reduzidos.

VI. Apelação desprovida. Reexame necessário parcialmente provido.

(TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, AC 0004337-13.2008.4.03.6182, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL ALDA BASTO, julgado em 13/02/2014, e-DJF3 Judicial 1 DATA:28/02/2014)

AGRAVO LEGAL - AGRAVO DE INSTRUMENTO - REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO - NÃO CARACTERIZAÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR - IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NO POLO PASSIVO.

I - Admite-se o redirecionamento da execução fiscal nos casos em que, comprovada a impossibilidade de garantia da causa pelos meios ordinários,

apresentem-se indícios da dissolução irregular da sociedade executada ou das práticas descritas no artigo 135, III.

II - De acordo com o entendimento firmado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, adotado também por esta E. Terceira Turma, o redirecionamento da execução deve ocorrer contra os sócios que geriam a empresa na época em que houve sua dissolução irregular.

III - O crédito ora executado tem natureza essencialmente tributária, reportando-se, pois, ao Código Tributário Nacional, e não, quanto à responsabilização de sócios, ao preceito normativo invocado pela agravante no recurso (Decreto-Lei n. 1.736/79, art. 8º).

IV - Incabível, na hipótese, a inclusão dos sócios-gerentes com base no artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/79, pois, ainda que o débito em testilha seja o IPI, no caso o Decreto-Lei acima aludido, para que haja a responsabilidade tributária do sócio-gerente, são necessárias as práticas descritas no artigo 135, III do CTN, o que não foi demonstrado no caso.

V - Consta dos autos que houve a decretação de falência da empresa executada, conforme atesta ficha da JUCESP (fls. 29/30). Esta Corte já pacificou entendimento no sentido de que a decretação de falência não enseja hipótese de dissolução irregular ou de prática de alguns dos atos do artigo 135, III, do CTN.

VI - Ausência de elementos suficientes que indiquem ter a empresa executada encerrado irregularmente suas atividades, não restando comprovado o pressuposto para o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios.

VII - Agravo legal improvido.

(TRF3ª Região, TERCEIRA TURMA, AI0030048-34.2011.4.03.0000, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CECILIA MARCONDES, julgado em 16/01/2014, e-DJF3 Judicial 1 DATA:24/01/2014)

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO AFASTADA. EXCLUSÃO DO PÓLO PASSIVO. MASSA FALIDA. ARTIGO 8º DO DL 1736/1979.

1. *O embargante era vice-presidente financeiro da empresa executada, sendo que não comprovou a tese no sentido de que não detinha nenhuma ingerência na administração da executada.*
2. *O redirecionamento da execução contra o sócio deve se dar no prazo de cinco anos contados da citação da pessoa jurídica. Precedentes.*
3. *A execução foi proposta posteriormente à decretação de falência da empresa executada, devendo o prazo ser contado a partir da citação do síndico da massa falida.*
4. *Não decorreu o prazo de cinco anos entre a citação do síndico da massa falida e a citação do sócio embargante.*
5. *O patrimônio da sociedade deve responder integralmente pelas dívidas fiscais por ela assumidas (Precedente: STJ, Embargos de Divergência no Recurso Especial 260.107/RS). Nessa linha, também nos casos de quebra da sociedade, não há a inclusão automática dos sócios. A massa falida responde pelas obrigações da empresa executada até o encerramento da falência, sendo autorizado o redirecionamento da execução fiscal aos administradores somente em caso de comprovação da sua responsabilidade subjetiva, incumbindo ao Fisco a prova de gestão praticada com dolo ou culpa, o que não ocorreu nos autos.*
6. *O não recolhimento de tributos não configura infração legal que possibilite o enquadramento nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.*
7. *Quanto à alegação de que a responsabilidade dos sócios é solidária nos casos de débitos relativos ao IPI e IRRF, conforme artigo 8º do Decreto-Lei 1.736/1979, o STJ já se pronunciou sobre a questão, afirmando haver a necessidade, também nessas hipóteses, de comprovação de dissolução irregular.*
8. *Precedentes do STJ e desta Corte.*
9. *Sucumbente a União, deve ser condenada em honorários advocatícios, os quais fixo em 10% sobre o valor executado atualizado monetariamente.*
10. *Apelação do embargante provida para determinar a sua exclusão do pólo passivo da execução.*

JURISPRUDÊNCIA

(TRF3ª Região, TERCEIRATURMA, AC0041046-86.2001.4.03.9999, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL MÁRCIO MORAES, julgado em 02/04/2009, e-DJF3 Judicial 2 DATA:14/04/2009 PÁGINA: 438)

Verifica-se, *in casu*, que não há comprovação pela exequente de que os sócios tenham praticado atos previstos no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a ausência de comprovação da dissolução irregular da empresa executada, não bastando o mero inadimplemento de tributos, razão pela qual não procede o pedido de redirecionamento da execução fiscal com fundamento na alegação de responsabilidade solidária dos sócios, nos termos do artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736/79.

Ademais, não deve prosperar a alegação de possibilidade de redirecionamento da execução fiscal com base no artigo 135, III, do CTN, sob o fundamento de que o não recolhimento de IPI importa em infração à lei e, em tese, crime de sonegação fiscal previsto no art. 2º da Lei nº 8.138/90.

Ainda que em tese a conduta de não recolhimento do tributo aos cofres públicos possa configurar crime, a mera alegação, na hipótese, sem qualquer comprovação (a agravante afirma que “em tese” seria crime) não é suficiente para a inclusão dos sócios, por infração à lei, como prega o art. 135, III, CTN. Nestes termos, segue julgado desta Corte:

AGRAVO - ART. 557, CPC - APLICAÇÃO - EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO - DESCABIMENTO - RETIRADA DO SÓCIO DO QUADRO SOCIETÁRIO - ART. 8º, DL 1.736/79 - OBSERVÂNCIA DO ART. 135, CTN - CRIME - NÃO COMPROVAÇÃO - RECURSO IMPROVIDO.

1. Estabelece o Código de Processo Civil: “Art. 557. O relator negará

seguimento a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior.” Inferre-se, portanto, que o entendimento jurisprudencial a ser aplicado deve ser dominante e não, como entende a agravante, unânime.

2. Escorrito o julgamento do agravo de instrumento, nos termos preconizados pelo caput do art. 557, do estatuto processual.

3. Quanto ao mérito, o Superior Tribunal de Justiça já enfrentou a questão, posicionando-se pela possibilidade de os sócios -gerentes serem incluídos no polo passivo da execução fiscal, já que, se a sociedade executada não é localizada no endereço informado à Junta Comercial, presume-se sua dissolução irregular. Nesse sentido, são os seguintes precedentes: REsp 1017732/RS, REsp 1004500/PR e AgRg no AgRg no REsp 898.474/SP.

4. Os diretores, gerentes ou representantes das sociedades podem ser responsabilizados pelas obrigações tributárias nos casos de dissolução irregular da sociedade ou de atuação dolosa ou culposa na administração dos negócios, por meio de fraude ou excesso de poderes.

5. Quando há dissolução irregular da sociedade, o ônus da prova se inverte e o gerente da sociedade, incluído na execução fiscal, poderá demonstrar não ter agido com dolo, culpa, excesso de poder ou mediante fraude. Nesse sentido: REsp 1017732/RS e AgRg no REsp 813.875/RS.

6. Na hipótese, a empresa executada não foi localizada no domicílio fiscal (fl. 76), pelo Oficial de Justiça, inferindo-se, assim, sua dissolução irregular (Súmula 435/STJ), possibilitando o redirecionamento da execução fiscal.

7. Esta Turma vinha se pronunciando pela inclusão dos sócios / administradores remanescentes, que teriam falhado na dissolução da sociedade, todavia, revendo tal posicionamento e o entendimento aplicado pela Superior Corte, necessária a responsabilização daquele que, vinculado ao fato gerador do tributo cobrado, demonstra a prática de atos de administração com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, consistente – entre eles – no encerramento irregular da sociedade,

justificando, desta forma, a aplicação do disposto no art. 135, III, CTN, na medida em que, além de não pagar o tributo (o que, por si só não autoriza sua responsabilização, como sedimentado na jurisprudência), dissolve irregularmente a empresa.

8. Na hipótese, cobra-se tributo vencido em 2000 (fl. 19) e a requerida retirou-se da sociedade em 24/12/2002, segundo ficha cadastral da JUCESP (fls. 53/57), de modo que não pode ser responsabilizada, nos termos do art. 135, III, CTN, consoante entendimento supra.

9. O art. 8º, do Decreto-Lei nº 1.736 /79, deve ser interpretado em conformidade com o artigo 135 , III, do CTN, em respeito ao critério hierárquico normativo e com ele deve guardar sintonia.

10. Se a agravada não compunha o quadro societário da empresa executada, não possui poderes de gerência, não havendo, portanto, aplicação do disposto no art. 135, III, CTN, assim como do art. 8º, DL 1.736/79.

11. Ainda que em tese a conduta de não recolhimento do tributo aos cofres públicos possa configurar crime, a mera alegação, na hipótese, sem qualquer comprovação (a agravante afirma que “em tese” seria crime) não é suficiente para a inclusão dos sócios, por infração à lei, como prega o art. 135, III, CTN. (grifo nosso)

12. A decisão agravada não merece reforma.

13. Agravo improvido.

(TRF3ª Região, TERCEIRA TURMA, AI0006585-58.2014.4.03.0000, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR, julgado em 21/08/2014, e-DJF3 Judicial 1 DATA:29/08/2014)

Ante o exposto, com fundamento no art. 557, *caput*, do Código de Processo Civil, nego seguimento ao agravo de instrumento, nos termos acima preconizados.

Comunique-se ao MM. Juízo *a quo*.

Observadas as formalidades legais, baixem os autos à Vara de origem. Intimem-se.

São Paulo, 22 de outubro de 2014.

CIRO BRANDANI

Juiz Federal Convocado

(Decisão monocrática disponibilizada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 28/10/2014, p. 498/502).

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CRÉDITOS SOBRE PAGAMENTO DE VALE-ALIMENTAÇÃO, ASSISTÊNCIA MÉDICA E COMISSÕES PAGAS A INTERMEDIÁRIOS. AUSÊNCIA DE VÍNCULO DIRETO COM A ATIVIDADE-FIM.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0026181-28.2014.4.03.0000/
SP

2014.03.00.026181-3/SP

RELATORA : Desembargadora Federal DIVA MALERBI
AGRAVANTE : CIA BANDEIRANTES DE ARMAZENS GERAIS
ADVOGADO : SP265367 LEANDRO FIGUEIREDO SILVA e outro
AGRAVADO(A) : União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : SP000003 JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA
ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 2 VARA DE SAO PAULO>1ª SSJ>SP
No. ORIG. : 00173762220144036100 2 Vr SAO PAULO/SP

DECISÃO

Trata-se de agravo de instrumento interposto por COMPANHIA BANDEIRANTES DE ARMAZENS GERAIS contra decisão que, em mandado de segurança, indeferiu a liminar onde se objetiva obter provimento jurisdicional que reconheça seu direito líquido e certo de se creditar dos valores do PIS e da COFINS incidentes sobre diversos

dispêndios indispensáveis à realização de seu objeto social, como, por exemplo, o custeio de programas de alimentação do trabalhador (PAT), o pagamento de vale alimentação e assistência médica, fornecidos a todos os seus funcionários, a comissão paga aos intermediários que angariam clientes para a armazenagem de carga portuária.

Sustenta a agravante, em síntese, que as despesas necessárias à realização do objeto social de uma empresa devem gerar créditos de PIS e COFINS. Aduz que a regra da não cumulatividade prevista para o PIS e ICMS é distinta do regime da não cumulatividade estabelecido pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Alega ser incorreto o conceito de insumo empregado pela Receita Federal, uma vez que, ao entender que possam gerar créditos somente bens utilizados diretamente no processo industrial ou, no tocante aos serviços, apenas aqueles aplicados ou consumidos diretamente na produção ou na prestação de serviços e que sejam contratados de empresas localizadas em território nacional, pretendeu dar aos créditos de PIS e da COFINS, apurados pelo regime não-cumulativo, o mesmo tratamento dispensado aos créditos de IPI e ICMS, sem atentar-se para as notórias diferenças entre a natureza e regimento das contribuições sobre receitas e dos referidos impostos. Assevera que ao editar as IN/RFB nºs 358/03 e 404/04, com o intuito de fixar um conceito para o vocábulo “insumo”, a Receita Federal afrontou disposições contidas na Constituição Federal e em legislação infraconstitucional, pois descaracterizou o perfil constitucional das contribuições sobre as receitas, ao acrescentar indevidamente às Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 disposições pertinentes às deduções, limitando e restringindo demasiadamente o direito de crédito dos contribuintes.

Requer seja atribuído efeito suspensivo ativo ao presente agravo de instrumento, reformando-se a decisão agravada, para que seja autorizada a utilização dos créditos de PIS e COFINS atrelados aos dispêndios indispensáveis a realização do seu objeto social, como, por

exemplo, o custeio de programas de alimentação do trabalhador (PAT), o pagamento de vale alimentação e assistência médica, fornecidos a todos os seus funcionários, a comissão paga aos intermediários que angariam clientes para a armazenagem de carga portuária.

É o relatório.

Decido.

Nos termos do art. 558 do CPC, para a concessão de efeito suspensivo é indispensável a presença da relevância da fundamentação e, simultaneamente, perspectiva de ocorrência de lesão grave e de difícil reparação.

Neste juízo de cognição sumária, não verifico a presença da plausibilidade do direito invocado.

Como bem ressaltado pelo MM. Juízo *a quo*:

“No presente caso, em exame preliminar de mérito, entendo ausente o fumus boni iuris que permita a concessão da liminar pretendida. Isso porque perfilho do entendimento de que o conceito de insumo para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e da COFINS abrange os elementos que se relacionam diretamente com a atividade fim da empresa, ou seja, à produção do bem considerado (produto ou serviço), não abarcando, portanto, todos os elementos da sua atividade, tais como, no caso, o custeio de programas de alimentação do trabalhador (PAT), o pagamento de vale alimentação e assistência médica, fornecidos a todos os seus funcionários, a comissão paga aos intermediários que angariam clientes para a armazenagem de carga portuária, etc. Em verdade, acaso fosse esta a intenção, não teria o legislador se preocupado em especificar as situações que ensejam os descontos ou aproveitamento de créditos nos incisos dos dispositivos legais que regem a matéria, concentrando tudo numa só estipulação.”

(...)

Ademais, não antevejo qualquer violação ao princípio da legalidade perpetrada pelas IN/SRF ns. 358/03 e 404/04, por entender que estas não restringem, mas apenas explicitam, o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

Frise-se que o conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, ou seja, aqueles vinculados à atividade fim do contribuinte.

Nesse sentido, precedente desta E. Corte:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL, CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PIS. COFINS. LEI Nº 10.637/2002 E LEI Nº 10.833/2003. CREDITAMENTO. VALE-TRANSPORTE, VALE-ALIMENTAÇÃO, FARDAMENTO OU UNIFORME. POSSIBILIDADE SOMENTE APÓS O ADVENTO DA LEI Nº 11.898/09. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO OU CONTRADIÇÃO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS REJEITADOS.

1. Caso em que são manifestamente improcedentes os embargos declaratórios, pois não se verifica qualquer omissão no julgamento impugnado, mas mera contrariedade da embargante com a solução dada pela Turma, concluiu que somente naquelas hipóteses legais taxativamente elencadas é que possível o creditamento no regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS, sem qualquer ofensa aos princípios e dispositivos constitucionais invocados.

2. De fato, conforme registrou a própria ementa do acórdão, no que ora releva, assentou a Turma, a propósito da controvérsia, o entendimento de que: “6. Tratando-se de contribuição para a seguridade social instituída com assento no princípio da universalidade das fontes de financiamento, arreda-se o alegado malferimento a não cumulatividade da contribuição

em caso de eventual vedação ao creditamento do PIS/COFINS, pois é o próprio texto maior que remete à lei o estabelecimento do regramento da matéria. Nesse sentido, a regra geral continua a ser a cumulatividade, embora possibilitado, a partir da EC nº 42/03, excepcionar a regra através da atuação do legislador ordinário. 7. A questão passa a envolver, portanto, o alcance do termo insumo, referido no art. 3º, II, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, buscando a impetrante enquadrar gastos com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme, havidos antes do advento da Lei nº 11.898/08. 8. Apesar da sistemática da não-cumulatividade do IPI e ICMS ser distinta no caso do PIS/COFINS, o conceito de insumos deve ser o mesmo ali empregado, a saber, todos os elementos que se incorporam ao produto final, desde que vinculados à atividade da empresa. 9. Se o legislador ordinário pretendesse dar um elastério maior ao conceito de insumo, empregando-lhe um caráter genérico, não teria trazido um rol taxativo de descontos de créditos possíveis, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, a exemplo dos créditos referentes à “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica” e tantos outros. 10. Destarte, o conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, ou seja, aqueles vinculados à atividade fim do contribuinte. Neste sentido, somente naquelas hipóteses legais taxativamente elencadas é que possível a providencia. 11. É inviável estender o alcance da expressão “insumo” de modo a permitir o aproveitamento, como créditos de PIS/COFINS, de despesas com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme anteriormente à autorização legal advinda com a Lei nº 11.898/09. Precedentes do C. STJ e das Cortes Regionais.”

3. Não houve, pois, qualquer omissão no julgamento do agravo inominado, revelando, na realidade, a articulação de verdadeira imputação de erro no julgamento, e contrariedade da embargante com a solução dada pela Turma e, assim, caso seria de discutir a matéria em via própria e não

JURISPRUDÊNCIA

em embargos declaratórios. Assim, se o acórdão violou os artigos 145, § 1º, 153, IV, § 3º, II, 155, II, § 2º, I, 195, § 12, da CF; 3º da Lei nº 10.637/2002, 3º da Lei nº 10.833/2003; Lei nº 11.898/2009, como mencionado, caso seria de discutir a matéria em via própria e não em embargos declaratórios.

4. Para corrigir suposto error in iudicando, o remédio cabível não é, por evidente, o dos embargos de declaração, cuja impropriedade é manifesta, de forma que a sua utilização para mero reexame do feito motivado por inconformismo com a interpretação e solução adotadas, revela-se imprópria à configuração de vício sanável na via eleita.

5. Embargos declaratórios rejeitados.

(TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AMS 0002102-28.2009.4.03.6121, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MUTA, julgado em 21/08/2014, e-DJF3 Judicial 1 DATA:26/08/2014)

Outrossim, a agravante não trouxe elementos nos autos capazes de demonstrar a plausibilidade do direito invocado e o perigo da demora, este consistente na possibilidade de ineficácia futura da decisão de mérito.

Ante o exposto, indefiro o pedido de antecipação da tutela.

Comunique-se.

Intime-se a agravada para resposta, nos termos do artigo 527, V, do Código de Processo Civil.

Após, abra-se vista ao Ministério Público Federal.

São Paulo, 22 de outubro de 2014.

CIRO BRANDANI

Juiz Federal Convocado

(Decisão monocrática disponibilizada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 28/10/2014, p. 517/519).

EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO APÓS CINCO ANOS DA CARACTERIZAÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. PRESCRIÇÃO.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0006219-89.2014.404.0000/
PR

RELATOR : Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK
AGRAVANTE : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional
AGRAVADO : ZANOLO COSTA E CIA/ LTDA/ e outro
: EUCLIDES ZANOLO

DECISÃO

Trata-se de agravo de instrumento interposto pela União – Fazenda Nacional contra decisão que indeferiu o pedido de redirecionamento da execução fiscal em desfavor do sócio que exercia gerência da empresa à época da dissolução irregular, sob fundamento de que configurada a prescrição para tal requerimento.

A agravante, em síntese, reporta-se ao artigo 135, III, do CTN para defender que a dissolução irregular da empresa enseja o redirecionamento da execução fiscal aos sócios-gerentes. Refere-se ao princípio da *actio nata*, alegando que somente com a possibilidade de se pleitear a inclusão é que surge o direito de cobrar dos sócios a dívida da empresa. Alega que não houve qualquer inércia por sua parte. Relata que a dissolução irregular, no caso, foi certificada em 2007 e que logo em seguida foi requerida a inclusão do sócio-gerente no polo passivo do feito, o que restou deferido. Posteriormente, juntou aos autos o contrato social com suas devidas alterações, pleiteando a inclusão de todos os que já tinham figurado na administração da sociedade. Aduz que tal pedido, por tumulto processual, não foi apreciado na época,

razão pela qual reiterou o requerimento em 2014. Assim, entende que a demora na apreciação do seu pedido decorreu do próprio andamento que a Justiça deu ao processo, não configurando prescrição.

É o relatório.

Decido.

Não se legitima o redirecionamento da execução a menos que existam, nos autos, indícios da ocorrência de alguma das hipóteses do artigo 135, III, do CTN, necessários para a responsabilização tributária dos sócios da empresa executada. Dentre as hipóteses que legitimam o redirecionamento, encontra-se a dissolução irregular da empresa, que pode ser presumida, nos termos da Súmula nº 435 do STJ, quando a pessoa jurídica não for encontrada em seu domicílio fiscal, deixando de comunicar a mudança aos órgãos competentes.

Nesse andar, considerando-se que o princípio da *actio nata* impede a fluência do prazo prescricional enquanto inexigível a pretensão do credor, não se poderia exigir da exequente que promovesse a citação dos sócios-gerentes, em razão da dissolução irregular da empresa, à míngua do efetivo conhecimento dessa situação. Por isso, a jurisprudência desta Corte vem se orientando no sentido de que o prazo prescricional para a responsabilização do sócio na execução fiscal flui somente a partir do momento em que constatada alguma das hipóteses que legitimam o redirecionamento. A propósito:

AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. OCORRÊNCIA. 1. A ocorrência de indício de dissolução irregular, vale dizer, paralisação das atividades, é suficiente para que se postule o redirecionamento. 2. Decorridos mais de cinco anos desde a constatação da dissolução irregular da pessoa

jurídica até o pedido de redirecionamento aos responsáveis tributários, há prescrição. 3. Recurso desprovido. (TRF4 5020115-51.2013.404.0000, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik, juntado aos autos em 21/11/2013)

EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. REDIRECIONAMENTO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. NÃO OCORRÊNCIA. 1. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal sem comunicação aos órgãos competentes, circunstância que possibilita o redirecionamento da execução fiscal em face do sócio-gerente, nos termos da Súmula nº 435 do STJ. 2. O prazo prescricional para responsabilização do sócio na execução fiscal começa a fluir a partir do momento em que constatada alguma das hipóteses que legitimam o redirecionamento. 3. Revela-se equivocado o reconhecimento da prescrição quando o pedido de redirecionamento é formulado pela parte exequente dentro do prazo de cinco anos da constatação da dissolução irregular da pessoa jurídica. (TRF4, AG 5003808-85.2014.404.0000, Quarta Turma, Relator p/ Acórdão Luís Alberto D’Azevedo Aurvalle, juntado aos autos em 01/04/2014)

AGRAVODEINSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. INDÍCIOS. SÚMULA Nº 435 DO STJ. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. OCORRÊNCIA. ACTIO NATA. 1. É possível a responsabilização do administrador, no caso de dissolução irregular da sociedade, consoante precedentes do STJ e desta Corte, na medida em que é seu dever, diante da paralisação definitiva das atividades da pessoa jurídica, promover-lhe a regular liquidação. Não cumprido tal mister, nasce a presunção de apropriação indevida dos bens da sociedade. 2. A prescrição objetiva não só garantir a segurança jurídica, mas também punir o credor que permanece inerte e não busca satisfazer o seu crédito em tempo hábil. Razão pela qual o início da prescrição vincula-se ao momento em que o

JURISPRUDÊNCIA

credor pode exercer seu direito de cobrar e não o faz por inércia, consoante consagrado pelo princípio da actio nata. 3. A constatação da dissolução irregular, quando este for o fato legitimador do redirecionamento, é o marco inicial para a contagem do prazo prescricional para a inclusão dos sócios no polo passivo do feito e não o esgotamento das buscas por bens. 4. Encontram-se patenteados nos autos os requisitos configuradores do instituto da prescrição. 5. Agravo de instrumento provido. (TRF4, AG 5004374-68.2013.404.0000, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, juntado aos autos em 02/04/2014)

Faz-se necessário um breve relato dos fatos ocorridos no feito executivo:

A execução foi ajuizada, em 11.04.2007, contra a empresa Zanoló, Costa & Cia Ltda, constando na inicial e na CDA o endereço “Rod PR 317 S/N, Km 84, Santo Inácio”

Em 21.05.2007, através de certidão emitida pelo Oficial de Justiça, constatou-se a dissolução irregular da empresa, visto que ela encerrou as atividades na localidade indicada.

Assim, uma vez constatada a inatividade da executada em maio de 2007, essa, em princípio, é a data a ser considerada como o início do prazo de cinco anos para pedido de redirecionamento.

Em 26.06.2007, a União requereu o redirecionamento do feito em desfavor do sócio Euclides Zanoló (fl. 20), que restou deferido pelo juiz *a quo*(fl. 42/44).

Posteriormente, a exequente juntou aos autos alteração contratual da empresa e postulou novo pedido de redirecionamento, dessa vez contra os sócios Euclides Zanoló, Marco Antonio Zanoló e Irani Cândida Costa (fl. 69/71).

Em resposta ao requerimento, o juízo de origem, em 03.02.2011, referiu que já havia decisão judicial quanto ao pleito formulado e determinou que a Fazenda Nacional esclarecesse que providência pretendia para o prosseguimento do feito (fl. 87).

Assim, vê-se que, ao contrário do que alega a agravante, o pedido de redirecionamento fora, sim, apreciado à época, não cabendo ser acolhido o argumento de que houve demora na apreciação do requerimento por decorrência de tumulto processual.

Em verdade, a União nada mais referiu acerca do redirecionamento, apenas postulou o bloqueio de ativos financeiros via sistema BACENJUD e, seguidamente, a penhora sobre imóvel em nome do executado.

Em 29.01.2011, todavia, quando do mandado de penhora, sobreveio notícia do falecimento do sócio e executado Euclides Zanolo. Por essa razão, requereu novamente a União, em 31.07.2014, o redirecionamento da execução, mas tão-somente em desfavor do sócio Marco Antônio Zanolo.

Proferido o julgado atacado, entendeu o MM Juízo *a quo*, com razão, que havia configurado a prescrição para a pretensão de redirecionar.

Portanto, considerando que entre a constatação do encerramento irregular da empresa, em maio 2007, e o pedido de redirecionamento em questão, em julho de 2014, transcorreu período superior a cinco anos, deve ser mantida a decisão agravada.

Ante o exposto, nego seguimento ao agravo de instrumento, nos termos do artigo 557, *caput*, do CPC.

JURISPRUDÊNCIA

Intimem-se.

Publique-se.

Porto Alegre, 05 de novembro de 2014.

Des. Federal Joel Ilan Paciornik

Relator

(Decisão monocrática disponibilizada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 4ª Região nº 258/2014 divulgação 13/11/2014, p. 5/8).

Ementas

COOPERATIVA. ISENÇÃO DE COFINS NOS REPASSES AOS COOPERADOS. APLICAÇÃO DE LEI POSTERIOR À ESPÉCIE.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.461.382 - SP (20130413718-9)

RELATOR : MINISTRO OG FERNANDES

RECORRENTE : COOPERATIVA MISTA DE TRABALHO DOS MOTORISTAS AUTONOMOS DE TAXIS ESPECIAL DE SÃO PAULO – RADIO TAXI

ADVOGADO : FÁBIO GODOY TEIXEIRA DA SILVA E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ATO COOPERATIVO. ISENÇÃO DA COFINS. DEPÓSITOS JUDICIAIS. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. HIPÓTESE EXCEPCIONAL. LEI SUPERVENIENTE. APLICAÇÃO DO DIREITO À ESPÉCIE.

1. O art. 462 do CPC admite que o fato tido por superveniente, capaz de influenciar no julgamento da causa, deva ser considerado pelo julgador, ainda que em sede recursal.
2. A Lei n. 12.649, de 17 de maio de 2012, isentou da incidência da COFINS os repasses de valores aos taxistas associados, decorrentes de serviços prestados por eles em nome da cooperativa, remindo expressamente os créditos tributários oriundos da mesma contribuição, constituídos ou não, e anistiando os encargos legais decorrentes dos mesmos créditos.
3. A existência de depósitos judiciais realizados pela recorrente para garantir a suspensão da exigibilidade do tributo, nos termos do art. 151, II, do CTN, especializa a hipótese, pois a eventual desistência da presente ação para formular pedido administrativo acarretaria a conversão dos depósitos em renda para a União.
4. Recurso especial conhecido e provido, determinando a expedição de alvará de levantamento dos valores depositados em juízo, em favor da recorrente, após o trânsito em julgado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques (Presidente), Assusete Magalhães, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Dr. Fábio Godoy Teixeira da Silva, pela parte Recorrente: Cooperativa Mista de Trabalho dos Motoristas Autônomos de Táxi Especial de São Paulo – Rádio Taxi

Brasília, 02 de outubro de 2014(data do julgamento)

(Ementa disponibilizada no DJe STJ 10/10/2014).

ICMS. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO SEM APROVAÇÃO DO CONFAZ. ISENÇÃO DO ICMS AOS IMPLEMENTOS E EQUIPAMENTOS DESTINADOS AOS DEFICIENTES FÍSICOS AUDITIVOS, VISUAIS, MENTAIS E MÚLTIPLOS. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE SEM PRONÚNCIA DE NULIDADE POR 12 MESES.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 429
ORIGEM :ADI - 645 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
PROCED. : CEARÁ

RELATOR :MIN. LUIZ FUX

REQTE.(S) :GOVERNADOR DO ESTADO DO CEARÁ

ADV.(A/S) :SILVIO BRAZ PEIXOTO DA SILVA

INTDO.(A/S) :ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO CEARÁ

Decisão: Retirado de pauta ante a aposentadoria do Senhor Ministro Eros Grau (Relator). Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 04.08.2010.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, julgou improcedente o pedido em relação ao § 1º do art. 192 da Constituição do Estado do Ceará. Por maioria e nos termos do voto do Relator, o Tribunal julgou parcialmente procedente a ação direta para dar interpretação conforme à CF ao § 2º do art. 192 da Constituição do Estado do Ceará, sem declaração de nulidade, concedendo o prazo de sobrevida do benefício por 12 (doze) meses a partir da publicação da ata desta sessão, vencido, em parte, o Ministro Marco Aurélio, que declarava integralmente procedente a ação para julgar inconstitucional o dispositivo, por vício formal.

Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski, Vice-Presidente no exercício da Presidência.

Plenário, 20.08.2014.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ. IMPUGNAÇÃO AOS ARTIGOS 192, §§ 1º E 2º; 193 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 201 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 273, PARÁGRAFO ÚNICO; E 283, III, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO E ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS ÀS PEQUENAS E MICROEMPRESAS; PEQUENOS E MICROPRODUTORES RURAIS; BEM COMO PARA AS EMPRESAS QUE ABSORVAM CONTINGENTES DE DEFICIENTES NO SEU QUADRO FUNCIONAL OU CONFECCIONE E COMERCIALIZE APARELHOS DE FABRICAÇÃO ALTERNATIVA PARA PORTADORES DE DEFICIÊNCIA. DISPOSIÇÕES PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA “C”, DA CRFB/88. COMPETÊNCIA CONCORRENTE DA UNIÃO, ESTADOS E DISTRITO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 24, INCISO I, DA CRFB/88. AUSÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DEMAIS DISPOSITIVOS OBJURGADOS. CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS. ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL. AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, “G”, DA CRFB/88. CAPUT DO ART. 193 DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO SEM DECLARAÇÃO DE

NULIDADE. EXCLUSÃO DO ICMS DO SEU CAMPO DE INCIDÊNCIA.

1. O Federalismo brasileiro exterioriza-se, dentre outros campos, no segmento tributário pela previsão de competências legislativo-fiscais privativas dos entes políticos, reservada à Lei Complementar estabelecer normas gerais.
2. A concessão de benefícios fiscais não é matéria relativa à iniciativa legislativa privativa do Chefe do Poder Executivo, nos termos do estabelecido no artigo 61, § 1º, inciso II, alínea b, da CRFB/88.
3. O poder de exonerar corresponde a uma derivação do poder de tributar, assim, presente este, não há impedimentos para que as entidades investidas de competência tributária, como o são os Estados-membros, definam hipóteses de isenção ou de não-incidência das espécies tributárias em geral, à luz das regras de competência tributária, o que não interdita a Constituição estadual de dispor sobre o tema.
4. O art. 146, III, “c”, da CRFB/88 determina que lei complementar estabeleça normas gerais sobre matéria tributária e, em especial, quanto ao adequado tratamento tributário a ser conferido ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
5. Não há a alegada inconstitucionalidade da Constituição estadual, porquanto a competência para legislar sobre direito tributário é concorrente, cabendo à União estabelecer normas gerais, aos Estados-membros e o Distrito Federal suplementar as lacunas da lei federal sobre normas gerais, afim de afeiçoá-las às particularidades locais, por isso que inexistindo lei federal de normas gerais, acerca das matérias enunciadas no citado artigo constitucional, os Estados podem exercer a competência legislativa plena (§ 3º, do art. 24 da CRFB/88).
6. Consectariamente, o § 1º do artigo 192 da Constituição cearense que estabelece que “o ato cooperativo, praticado entre o associado e sua cooperativa, não implica em operação de mercado”, não é inconstitucional.

7. É que a Suprema Corte, ao apreciar situação análoga, assentou que, enquanto não promulgada a lei complementar a que se refere o art. 146, III, “c”, da CRFB/88, não se pode pretender que, com base na legislação local, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dê às cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado, verbis: “Inexiste, no caso, ofensa ao artigo 146, III, ‘c’, da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária, razão por que, enquanto não for promulgada a lei complementar a que ele alude, não se pode pretender que, com base na legislação local mencionada no aresto recorrido, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dar às Cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado.”(RE 141.800, Rel. Min. MOREIRA ALVES, DJ de 30.10.97).

8. A concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC nº 24/75, recepcionada inequivocamente consoante jurisprudência da Corte, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB/88.

9. O comando constitucional contido no art. 155, § 2º, inciso “g”, que reserva à lei complementar federal “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” aplicado, *in casu*, revela manifesta a inconstitucionalidade material dos dispositivos da Constituição cearense que outorga incentivo fiscal incompatível com a CRFB/88. Precedentes: ADI 84, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/1996, DJ 19-04-1996).

JURISPRUDÊNCIA

10. A outorga de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal é manifestamente inconstitucional. Precedentes: ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3674/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3413/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 4457/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 2688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 1247/PA, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3664/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3803/PR, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1º.6.2011.

11. Calcado nessas premissas, forçoso concluir que:

a) O § 2º do art. 192 da Constituição cearense concede isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência, o que acarreta a declaração de sua inconstitucionalidade, sem a pronúncia de nulidade, por um prazo de doze meses.

b) O caput do artigo 193 da Constituição cearense isenta as microempresas de tributos estaduais, ao passo que seu parágrafo único estende a isenção, de forma expressa, ao ICMS, o que acarreta a declaração de inconstitucionalidade do parágrafo único e do caput, este por interpretação conforme para excluir de seu âmbito de incidência o ICMS.

c) A Inconstitucionalidade do artigo 201 e seu parágrafo único, da Constituição cearense é manifesta, porquanto pela simples leitura dos dispositivos verifica-se que o imposto estadual com tal campo de incidência é o ICMS, verbis: “Art. 201. Não incidirá imposto, conforme a lei dispuser, sobre todo e qualquer produto agrícola pertencente

à cesta básica , produzido por pequenos e microprodutores rurais que utilizam apenas a mão-de-obra familiar, vendido diretamente aos consumidores finais. Parágrafo único. A não-incidência abrange produtos oriundos de associações e cooperativas de produção e de produtores, cujos quadros sociais sejam compostos exclusivamente por pequenos e microprodutores e trabalhadores rurais sem terra.

d) O parágrafo único do art. 273 e o inciso III do art. 283, da Constituição cearense incidem na mesma inconstitucionalidade, verbis: “Art. 273. Toda entidade pública ou privada que inclua o atendimento à criança e ao adolescente, inclusive os órgãos de segurança, tem por finalidade prioritária assegurar-lhes os direitos fundamentais. Parágrafo único. As empresas privadas que absorvam contingentes de até cinco por cento de deficientes no seu quadro funcional gozarão de incentivos fiscais de redução de um por cento no ICMS. (...) Art. 283. Para estimular a confecção e comercialização de aparelhos de fabricação alternativa para as pessoas portadoras de deficiência, o Estado concederá: (...) III - isenção de cem por cento do ICMS.

12. Pedido de inconstitucionalidade julgado parcialmente procedente para declarar: (i) inconstitucional o parágrafo 2º do art. 192, sem a pronúncia de nulidade, por um prazo de doze meses (ii) parcialmente inconstitucional o caput do art. 193, dando-lhe interpretação conforme para excluir de seu âmbito de incidência o ICMS; (iii) inconstitucional o parágrafo único do artigo 193; (iv) inconstitucional o artigo 201, caput, e seu parágrafo único; (v) inconstitucional o parágrafo único do artigo 273; (vi) inconstitucional o inciso III do artigo 283; julgar improcedente o pedido quanto ao caput e §1º do artigo 192, todos os artigos da Constituição cearense.

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 213/2014, divulgação 29/10/2014, publicação 30/10/2014, p. 62/63).

**CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES
FINANCEIRAS. SUBSTITUIÇÃO DO INPC PELO PELA OTN.
INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO AO CONCEITO
DE RENDA.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 208.526

ORIGEM :AMS - 9604218140 - TRIBUNAL REGIONAL
FEDERAL

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) : INTRAL S/A - INDÚSTRIA DE MATERIAIS
ELÉTRICOS

ADV.(A/S) : RODRIGO LEPORACE FARRET

RECDO.(A/S) : UNIÃO

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

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), conhecendo e dando provimento ao recurso extraordinário, para o fim de conceder a segurança e declarar a inconstitucionalidade do artigo 30, § 1º, da Lei nº 7.730/89, e do artigo 30, caput, da Lei nº 7.799/89, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Falou pela recorrente o Dr. André Martins de Andrade. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Ilmar Galvão. Plenário, 01.02.2001.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, deliberou a renovação do julgamento e o retorno dos autos ao relator para designação de uma nova data. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 15.03.2006.

Decisão: Após o voto do Senhor Marco Aurélio (Relator), que conhecia e dava provimento ao recurso, para o fim de conceder a segurança para declarar a inconstitucionalidade do artigo 30, § 1º, da Lei nº 7.730/89, e do artigo 30, caput, da Lei nº 7.799/89, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Falaram, pela recorrente, o Dr. André Martins de Andrade e, pela recorrida, a Dra. Cinara Ribeiro Silva Kichel. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 10.05.2006.

Decisão: Após os votos do Senhor Ministro Eros Grau, que não conhecia do recurso, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Joaquim Barbosa, e do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, que dava provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Carlos Britto. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 18.05.2006.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Cezar Peluso, dando provimento ao recurso, no que foi acompanhado pela Senhora Ministra Rosa Weber, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Dias Toffoli. Ausente o Senhor Ministro Ayres Britto (Presidente), Membro da comitiva brasileira na Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável. Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Vice-Presidente). Plenário, 20.06.2012.

Decisão: Preliminarmente, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, conheceu do recurso extraordinário, vencidos os Ministros Eros Grau e Joaquim Barbosa (Presidente). Não votou na preliminar o Ministro Luiz Fux, por suceder ao Ministro Eros Grau. No mérito, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, deu provimento ao recurso, vencidos os Ministros Dias Toffoli, Luiz Fux e Gilmar Mendes. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. O Ministro Luiz Fux votou no mérito. Não votou na preliminar e no mérito o Ministro Teori Zavascki, por suceder ao Ministro Cezar Peluso. Plenário, 20.11.2013.

JURISPRUDÊNCIA

IMPOSTO DE RENDA – BALANÇO PATRIMONIAL – ATUALIZAÇÃO – OTN – ARTIGOS 30 DA LEI Nº 7.730/89 E 30 DA LEI Nº 7.799/89. Surge inconstitucional a atualização prevista no artigo 30 da Lei nº 7.799/89 no que, desconsiderada a inflação, resulta na incidência do Imposto de Renda sobre lucro fictício.

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 213/2014, divulgação 29/10/2014, publicação 30/10/2014, p. 103).

CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. SUBSTITUIÇÃO DO INPC PELO PELA OTN. INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO AO CONCEITO DE RENDA. REPERCUSSÃO GERAL.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 215.811

ORIGEM :AMS - 9504339239 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) : MADEPAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA

ADV.(A/S) : WALDIR SIQUEIRA E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

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

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário. O Tribunal, por maioria, resolveu questão de ordem, suscitada pelo Ministro Gilmar Mendes, no sentido de aplicar o resultado deste julgamento ao regime da repercussão geral da questão constitucional reconhecida no RE 242.689, Tema 311, para incidência dos efeitos do art. 543-B, do Código de Processo Civil, vencido o Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 20.11.2013.

IMPOSTO DE RENDA – BALANÇO PATRIMONIAL – ATUALIZAÇÃO – OTN – ARTIGOS 30 DA LEI Nº 7.730/89 E 30 DA LEI Nº 7.799/89. Mostra-se inconstitucional a atualização prevista no artigo 30 da Lei nº 7.799/89 no que, desconsiderada a inflação, resulta na incidência do Imposto de Renda sobre lucro fictício.

APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO – REPERCUSSÃO GERAL. Na dicção da ilustrada maioria, é possível observar o instituto da repercussão geral quanto a recurso cujo interesse em recorrer haja surgido antes da criação do instituto – vencido o relator.

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 213/2014, divulgação 29/10/2014, publicação 30/10/2014, p. 103).

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 541.090

ORIGEM :AMS - 200372010000144 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

REDATOR DO ACÓRDÃO: MIN. TEORI ZAVASCKI

RECTE.(S) : UNIÃO

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

RECDO.(A/S) :EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S/A

ADV.(A/S) :SÉRGIO FARINA FILHO E OUTRO(A/S)

JURISPRUDÊNCIA

Decisão: O Tribunal, por maioria, rejeitou a questão de ordem suscitada da tribuna, que propunha fosse o julgamento adiado para prosseguimento com a presença de todos os ministros, vencido o Ministro Marco Aurélio. Em seguida, após o voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), negando provimento ao recurso, e do voto do Ministro Teori Zavascki, dando-lhe provimento, o julgamento foi suspenso. Impedido o Ministro Luiz Fux. Falou pela recorrida Empresa Brasileira de Compressores S/A, o Dr. José Roberto Pisani. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Plenário, 03.04.2013.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, deu parcial provimento ao recurso extraordinário para considerar ilegítima a tributação retroativa, nos termos do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, vencidos os Ministros Joaquim Barbosa (Relator), Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. Determinado o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que se pronuncie sobre a questão atinente à vedação da bitributação baseada em tratados internacionais, vencido o Ministro Dias Toffoli, não havendo se manifestado, no ponto, o Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Redigirá o acórdão o Ministro Teori Zavascki, que reajustou seu voto. Impedido o Ministro Luiz Fux. Plenário, 10.04.2013.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. 1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados “paraísos fiscais”); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas

sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados “paraísos fiscais”). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação.

2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002.

3. Recurso extraordinário provido, em parte.

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 213/2014, divulgação 29/10/2014, publicação 30/10/2014, p. 104).

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. INAPLICABILIDADE À RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 599.176

ORIGEM :AC - 200770000333848 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :PARANÁ

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S) : MUNICÍPIO DE CURITIBA

ADV.(A/S) : ROBERTO DE SOUZA MOSCOSO E OUTRO(A/S)

JURISPRUDÊNCIA

RECDO.(A/S) : UNIÃO

ADV.(A/S) :ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

AM. CURIAE. :ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE

FINANÇAS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS-ABRASF

ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), deu provimento ao recurso extraordinário. Ausentes, justificadamente, o Ministro Celso de Mello, o Ministro Dias Toffoli, representando o Tribunal na III Assembleia da Conferência das Jurisdições Constitucionais dos Países de Língua Portuguesa, em Angola, e, neste julgamento, o Ministro Ricardo Lewandowski. Falaram, pela Advocacia-Geral da União, a Dra. Grace Maria Fernandes Mendonça, Secretária-Geral de Contencioso, e, pelo *amicus curiae* Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras – ABRASF, a Dra. Simone Andrea Barcelos Coutinho. Plenário, 05.06.2014.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. INAPLICABILIDADE À RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO.

A imunidade tributária recíproca não exonera o sucessor das obrigações tributárias relativas aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes da sucessão (aplicação “retroativa” da imunidade tributária).

Recurso Extraordinário ao qual se dá provimento.

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 213/2014, divulgação 29/10/2014, publicação 30/10/2014, p. 105).

AÇÃO ANULATÓRIA. INEXISTÊNCIA DA RENDA DECLARADA. ANULAÇÃO DO AUTO-LANÇAMENTO.

AC - 575556/CE - 0000084-15.2013.4.05.8101

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL VLADIMIR SOUZA CARVALHO

ORIGEM : 15ª Vara Federal do Ceará (Competente p/ Execuções Penais)

APTE : SIGILOS

APDO : SIGILOS

ADV/PROC : CARLOS EDUARDO CELEDÔNIO e outro
(Ementa)

Civil e Processual Civil. Cancelamento de certidão de dívida ativa. Fraude nas informações utilizadas pela Receita Federal. Possibilidade. Demonstração da ilegitimidade passiva tributária da parte autora.

O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que a denominada motivação referenciada, ou *per relationem*, não constitui negativa de prestação jurisdicional, tendo-se por cumprida a exigência constitucional da fundamentação das decisões judiciais. Precedente: AI 855829 no AgR/RJ.

Com razão a sentença ao estatuir:”(...) No entanto, durante a instrução do feito, o autor corrobora, através de seu depoimento pessoal, os fatos declarados na peça inicial, de que é pessoa humilde, trabalhador rural, nunca exerceu quaisquer desses cargos, tão pouco auferiu rendimento anual de sessenta e cinco mil reais ou emitiu DIRPF junto à Receita Federal.

Constata-se, em verdade, que o autor não detém qualquer estrutura profissional, econômica ou financeira compatível com as declarações de renda informadas nas DIRPF citadas, que deram ensejo ao PA, portanto, não foi o sujeito ativo do fato gerador da obrigação tributária, constituída e inscrita em dívida ativa sob o n. 30111012475-50.”

“(…) Para tornar incontestes a fraude nas citadas declarações, acrescente-

JURISPRUDÊNCIA

se o fato de que tramitou nesta Vara Federal idêntica ação (n. 0000085-97.2013.4.05.8101), onde em todas as declarações, como no caso dos autos, o nome da fonte pagadora é o Sr. José Roberto Félix de Moura, CPF nº. 620.427.423-68, a mesma fonte pagadora do autor em duas oportunidades (fls. 99 e 105). Naquela ação, observou-se que o Sr. José Roberto possuía tão somente vínculos com o Município de Potiretama/CE, entre os anos de 2003 a 2010, e rendimento anual inferior ao pagamento da remuneração supostamente feita ao autor e declarada à Receita Federal do Brasil.”

“(…) Dessa forma, patente a fraude na emissão das declarações de IR em nome do autor (2008/2009), mostra-se indevida a dívida ativa inscrita sob o n. 30111012475-50, por inexistência do fato gerador da obrigação tributária, apurada no PA (n. 103380.607031/2011-8).”
Apelação improvida.

(Acórdão)

Vistos, etc.

Decide a Egrégia Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas constantes dos autos.

Recife, 11 de novembro de 2014.

(Data do julgamento)

Desembargador Federal Vladimir Souza Carvalho

Relator

(Ementa publicada no Diário da Justiça Eletrônico TRF5, nº 220/2014, divulgação 20/11/2014, p. 287/288).