

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
COORDENADOR

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO XII - EDIÇÃO 46 - JUNHO 2015

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 XII – Edição 46 – Junho 2015

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2015  
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](mailto: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

### **IVO RICARDO LOZEKAM**

Tributarista. Diretor da Lozekam Consultoria Ltda.

### **ROBERTO MOREIRA DIAS**

Advogado. Contabilista. Especialista em Direito Tributário pelo IBET/SP. Pós Graduado em Gestão Estratégica de Impostos pela Faculdade Trevisan. Associado ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

### **ROGÉRIO CAMARGO GONÇALVES DE ABREU**

Advogado atuante no Direito Empresarial, com ênfase em tributário, societário e contratual, especialmente no segmento do transporte rodoviário de cargas. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP – 2012/2013). Assessor Jurídico do SINDICAMP (Sindicato das Empresas de Transporte de Cargas de Campinas e Região). MBA em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas e Institute of Business and Economics (FGV/IBE). Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Sociólogo e Cientista Político pela UNICAMP. Autor de diversos artigos em revistas especializadas.

### **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 e Superior de Guerra – ESG. Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres

(Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa da Universidade de Craiova (Romênia) e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO – SP. Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária.

# SUMÁRIO

<b>ARTIGOS</b>	<b>13</b>
ALTERNATIVAS LEGAIS PARA A PROBLEMÁTICA DO SALDO CREDOR ACUMULADO DE ICMS	15
<i>Ivo Ricardo Lozekam</i>	
Introdução	15
Cenário do custo tributário	15
O ICMS e sua não cumulatividade	17
Funcionamento prático do ICMS	17
A problemática do acúmulo de saldo credor de ICMS	19
Hipóteses de acúmulo de saldo credor de ICMS	20
Acúmulo de créditos pela substituição tributária	20
Acúmulo de créditos pelas exportações	21
Acúmulo de créditos pela isenção ou não incidência	22
Acúmulo de créditos pela alíquota zero, base de cálculo ou alíquota reduzida	22
Acúmulo de créditos pelo diferimento	23
Irrelevância da “origem” dos créditos de ICMS	24
A legislação e a transferência de saldo credor acumulado de ICMS entre as empresas	25
Os requisitos básicos para viabilizar a transferência de saldo credor de ICMS de uma empresa para outra	26
O tratamento do saldo credor acumulado de ICMS no Estado de São Paulo	26
Das transferências de saldo credor acumulado de ICMS no Estado de São Paulo	28
O ICMS das importações	29
Local de pagamento e sujeito passivo	29
A importação por conta e ordem de terceiros	29
Quem é o contribuinte do ICMS na importação por conta e ordem de terceiros	30
A utilização de saldo credor acumulado de ICMS para pagamento do ICMS devido nas importações em São Paulo	31
Da compensação do ICMS exigível no desembaraço aduaneiro com crédito acumulado de ICMS	32
Síntese conclusiva	32

A TELECOBRANÇA, OS SERVIÇOS DE CALL CENTER E A  
DESONERAÇÃO DA FOLHA DE SALÁRIOS: ENQUADRAMENTO  
POSSÍVEL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO VÁLIDO 35

*Roberto Moreira Dias*

Consulta tributária	35
Parecer	36
1. Conceito de <i>call center</i> : telecobrança é uma das hipóteses dessa atividade no caso da Consultente	36
2. Da vigência da desoneração da folha de salários para atividade de telecobrança ( <i>call center</i> ) desenvolvida pela Consultente	41
3. Obrigações acessórias e cálculo das contribuições previdenciárias devidas pela Consultente	43

PORTARIA CAT (SP) 122/2013: COLEÇÃO DE ATROCIDADES 47

*Rogério Camargo Gonçalves de Abreu*

Introdução	47
A exigência de garantia tributária como condição para a atividade econômica	48
Outros abusos contra a livre iniciativa da atividade econômica	51
Ilegalidades quanto à incidência da norma tributária, ao surgimento da obrigação tributária principal, e à responsabilidade tributária	55
A exigência de garantia como ofensa à razoabilidade:	58
Ofensas ao direito de defesa	59
A reversão do problema por Decreto do Governador do Estado de São Paulo	62
Convite à atuação do CODECON	62
Combatendo judicialmente as atrocidades	63
Conclusões	64
Referências	66

**PARECER 69**

COMPETÊNCIA LEGISLATIVA DA UNIÃO, ESTADOS, MUNICÍPIOS  
E DISTRITO FEDERAL PARA REGISTRAR, ACOMPANHAR E  
FISCALIZAR PESQUISA E EXPLORAÇÃO DE RECURSOS HÍDRICOS.  
CONSTITUCIONALIDADE DA LEI DO ESTADO DO PARÁ Nº 8.091/2014  
QUE INSTITUIU TAXA PARA TAL FINALIDADE. – PARECER 71

*Ives Gandra da Silva Martins*

INTEIRO TEOR

COFINS. SOCIEDADE DE ADVOGADOS. COISA JULGADA. AÇÃO RESCISÓRIA PROCEDENTE. COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO PERÍODO ANTERIORMENTE COBERTO PELA COISA JULGADA. POSSIBILIDADE. (STF, 2ª TURMA).	117
STF. LIMITES OBJETIVOS PARA MULTA MORATÓRIA E MULTA PUNITIVA. ESTABELECIMENTO. POSSIBILIDADE. (STF, 1ª TURMA).	132
HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXTINÇÃO DA AÇÃO EM RAZÃO DE DESISTÊNCIA DE RECURSO E RENÚNCIA AO DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDA. ADESÃO AO PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941/09. ART. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE QUE DISPENSA O PAGAMENTO DE HONORÁRIOS. LEI 13.043/14. ART. 38. APLICAÇÃO. ART. 462 DO CPC. (STJ, 1ª TURMA).	143
ACORDO INTERNACIONAL PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO ENTRE BRASIL E ALEMANHA. CPMF. NÃO-ABRANGÊNCIA. (STJ, 2ª TURMA).	155
PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. FABRICANTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS DE MATERIAIS DE LIMPEZA E DESINFECÇÃO E SERVIÇOS DE DEDETIZAÇÃO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. (STJ, 2ª TURMA).	167

DECISÕES MONOCRÁTICAS

IPI. COSMÉTICOS, PERFUMARIA E HIGIENE PESSOAL. DECRETO Nº 8.393/2015. EQUIPARAÇÃO DE ESTABELECIMENTO ATACADISTA A INDUSTRIAL PREVISTO NA LEI N. 7.798/1989. ILEGALIDADE. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DA TUTELA ANTECIPADA. (3ª VARA FEDERAL DA SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL).	220
IPI. COSMÉTICOS, PERFUMARIA E HIGIENE PESSOAL. DECRETO Nº 8.393/2015. EQUIPARAÇÃO DE ESTABELECIMENTO ATACADISTA A INDUSTRIAL PREVISTO NA LEI N. 7.798/1989. ILEGALIDADE. CONCESSÃO DA TUTELA ANTECIPADA. (22ª VARA FEDERAL DA SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL).	225

## EMENTAS

VÍCIO NA DECISÃO PROFERIDA NA FASE COGNITIVA DO PROCESSO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. COISA JULGADA. IMPOSSIBILIDADE DE ALEGAÇÃO NA EXECUÇÃO DO JULGADO. PRECEDENTES. (STJ, 2ª TURMA).	228
ICMS. CONCESSÃO DE CRÉDITO NA IMPORTAÇÃO DE BENS DO EXTERIOR. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO POR 4 ANOS SEM APROVAÇÃO DO CONFAZ. INCONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO PARA RESSALVAR AS IMPORTAÇÕES JÁ REALIZADAS. (STF, PLENO).	231
MULTA MORATÓRIA. VEDAÇÃO AO CONFISCO. ESTABELECIMENTO DE LIMITE OBJETIVO: 20%. (STF, 1ª TURMA).	232
MEDIDA JUDICIAL. ADESÃO A PROGRAMA DE PAGAMENTO INCENTIVADO. DESISTÊNCIA ENTRE A PUBLICAÇÃO DA ÚLTIMA DECISÃO E DO TRÂNSITO EM JULGADO. POSSIBILIDADE. (TRF3, 6ª TURMA).	233
DESISTÊNCIA DE PROCESSO POR ADESÃO AO PARCELAMENTO DA LEI 11.941/2009. REMISSÃO DOS HONORÁRIOS PELA LEI 13.043/2014. APLICAÇÃO RETROATIVA. POSSIBILIDADE. (STJ, 2ª TURMA).	234
ABUSO FISCAL. CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES POR PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. PAGAMENTO DE SALÁRIO-EDUCAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. (STJ, 2ª TURMA).	238

## ARTIGOS



# ALTERNATIVAS LEGAIS PARA A PROBLEMÁTICA DO SALDO CREDOR ACUMULADO DE ICMS

Ivo Ricardo Lozekam

## Introdução

### Cenário do custo tributário

A carga tributária brasileira é uma das mais altas, tanto entre as nações em desenvolvimento, quanto entre as nações industrializadas. Nosso sistema tributário brasileiro atual é uma colcha de retalhos, e que a poucos é possível compreender, dada a diversidade e complexidade de sua aplicação, provocando brutal injustiça tributária, e, por consequência, a sonegação e corrupção desenfreada.

No particular do ICMS, tributo objeto do presente trabalho, temos 26 regulamentos diferentes entre si, um para cada unidade da federação, todos com alterações semanais, quando não alterações diárias em sua redação.

Segundo estudos da ABIMAQ – Associação Brasileira da Indústria de Máquinas, ficou constatado que o Custo Brasil encarece em média 36,27% o preço do produto brasileiro em relação aos seus similares fabricados na Alemanha e Estados Unidos.

O Departamento de Competitividade e Tecnologia da FIESP comprova que um bem manufaturado nacional é, em média, 34,2% mais caro que seu similar importado dos principais parceiros comerciais do Brasil.

Segundo o site [www.impostometro.com.br](http://www.impostometro.com.br), divulgado pela Associação Comercial de São Paulo e auditado pelo IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, até outubro de 2014, a arrecadação total de impostos no Brasil, totalizou 1 trilhão e 340 bilhões de reais. Sendo o ICMS responsável por quase um quarto deste montante, 322 bilhões de reais.

## O ICMS nesse cenário

O ICMS – Imposto Sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Serviços, é sem dúvida alguma o imposto de maior arrecadação no País: 322 bilhões de reais.

Para os Estados, este imposto é o principal instrumento de autonomia política e financeira, considerando o montante arrecadado mensalmente. Isto explica a incrível resistência de qualquer reforma que vise alterar fundamentos das regras constitucionais na Constituição Federal de 1988. Há um temor explícito de regresso aos tempos de dependência financeira e, portanto, política, dos entes federados em relação à União, sob o pretexto de um ICMS unificado.

Além da incidência sobre operações mercantis, o ICMS também tem sua incidência nos Serviços de Transporte, de Comunicação, Produção de Combustíveis, Energia Elétrica, Extração de Minerais, e sobre o Desembarço Aduaneiro de Importações de Mercadorias do Exterior.

Neste trabalho vamos procurar abordar, de uma forma mais didática possível, os seguintes tópicos:

- i) o funcionamento prático do ICMS dentro do princípio constitucional da não cumulatividade;
- ii) a problemática do acúmulo de saldo credor acumulado de ICMS das empresas para com o fisco estadual, por esta impedir que aconteça o princípio constitucional da não cumulatividade.
- iii) as diferentes hipóteses de acúmulo de saldo credor de ICMS.
- iv) algumas possibilidades de transferência de saldo credor entre as empresas, permitidas no Estado de São Paulo.

As operações de importação por conta e ordem de terceiros como alternativa para transformar o saldo credor de ICMS na escrita fiscal em recursos financeiros.

## O ICMS e sua não cumulatividade

O ICMS tem, na essência de sua matriz constitucional, o princípio da não cumulatividade; visando evitar o “efeito cascata”, a Constituição Federal determina que: “o imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido a cada operação relativa à circulação de mercadorias e serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal” (artigo 155, parágrafo 2º inciso I da CF 1988).

A Constituição Federal também determina que caberá à lei complementar, disciplinar o regime de compensação do ICMS (art. 155, XIII, c). A Lei Complementar 87/96, também conhecida como Lei Kandir, não disciplina o regime de compensação conforme lhe facultou a Carta Magna de 1988, e sim outorgou esta competência às unidades federativas, as quais, por seu turno têm agido de modo discricionário, de modo a limitar ou impedir a efetiva fruição desta compensação, por motivos meramente arrecadatários.

A característica da não cumulatividade significa que o Imposto pago nas entradas (crédito fiscal), será descontado do Imposto cobrado nas saídas (débito fiscal). Desta forma, o Imposto é devido sobre o Valor Agregado em cada fase da cadeia produtiva de um produto.

## Funcionamento prático do ICMS

Temos então, dentro deste princípio da não cumulatividade, que o Imposto é devido sobre o Valor Agregado em cada fase da cadeia produtiva dos **produtos**.

Vamos procurar demonstrar isto por meio de um exemplo prático:

Considerando:

- i) a cadeia produtiva de um determinado produto;
- ii) que o ICMS está incluso no valor do preço de venda; e
- iii) a alíquota de 17% em todas as operações;

A Empresa “A” é uma indústria extrativa (explora recursos naturais) e vende o seu produto para a empresa “B” por R\$ 100,00 com ICMS de R\$ 17,00.

A Empresa “B” é uma indústria de transformação e vende o seu produto para a Empresa “C” por R\$ 245,00 com ICMS de R\$ 41,65.

A Empresa “C” é um comércio e vende o seu produto para o Consumidor Final por R\$ 500,00 com ICMS de R\$ 85,00.

Desta forma:

- i) Empresa “A” ao vender para Empresa “B” cobra R\$ 17,00 de ICMS e recolhe ao Estado.
- ii) Empresa “B” ao vender para Empresa “C” cobra R\$ 41,65 de ICMS e pela não cumulatividade desconta os R\$ 17,00 de ICMS pagos a empresa “A”, e recolhe ao Estado a diferença de R\$ 24,65.
- iii) Empresa “C” ao vender para o Consumidor Final cobra R\$ 85,00 de ICMS e pela não cumulatividade credita os R\$ 41,65 pagos a Empresa “B”, e recolhe ao estado a diferença de R\$ 43,35.

Assim o Estado arrecada de ICMS:

- i) R\$ 17,00 da Empresa “A”
- ii) R\$ 24,65 da Empresa “B”
- iii) R\$ 43,35 da Empresa “C”,
- iv) R\$ 85,00 no Total.

Quem paga o ICMS de R\$ 85,00 é consumidor final, visto que o ICMS de toda a cadeia produtiva do produto está incluso no valor final da mercadoria, porém com a não cumulatividade o Estado estará recebendo uma parcela do ICMS a cada fase da cadeia produtiva do produto.

## **A problemática do acúmulo de saldo credor de ICMS**

Da confrontação na escrita fiscal do saldo de débitos de ICMS pela venda e créditos de ICMS por compras, o saldo devedor, em favor do fisco, deve ser recolhido aos cofres públicos nos prazos por ele estabelecidos.

Já se deste confronto entre débitos e créditos resultar saldo credor em favor do contribuinte, este saldo é transferido para aproveitamento em período ou nos períodos subsequentes.

Em um número cada vez maior de situações, cada Estado, mediante o seu Regulamento do ICMS, acaba fazendo com que determinados segmentos empresariais mantenham constantemente o acúmulo de saldo credor acumulado de ICMS, ao determinar a não incidência do ICMS em suas saídas de mercadorias, ficando estas empresas sujeitas ao pagamento integral do imposto nas entradas dessas mercadorias.

O fato de uma empresa manter em sua escrita fiscal sucessivamente saldo credor acumulado de ICMS, por força de uma legislação que não permite compensação por ocasião das saídas, em nossa opinião nada mais é do que uma espécie de confisco, além de onerar e prejudicar seriamente a competitividade dessas empresas, pelo aumento de custo que proporciona.

O suposto benefício de não ter a incidência do imposto na saída, acaba se constituindo um problema, vez que as empresas acabam arcando com todo o imposto pago na entrada, sem ter como compensá-lo por ocasião das saídas, pois que se rompe nela o ciclo da não cumulatividade da cadeia produtiva, ficando o segmento onde é rompido o ciclo, com o ônus do imposto pago e não compensado, o chamado acúmulo de saldo credor acumulado de ICMS em sua escrita fiscal.

## **Hipóteses de acúmulo de saldo credor de ICMS**

Várias são as estratégias adotadas pelos Estados por meio de seus Regulamentos Estaduais do ICMS, visando impedir que as empresas possam compensar seu ICMS pago por ocasião das entradas, no momento das saídas. O que determina o acúmulo de crédito fiscal de ICMS na empresa é a classificação em termos de Regulamento de ICMS, com que a mercadoria/insumo ou serviço venha a sair do estabelecimento. As principais formas de acúmulo de créditos de ICMS são as saídas decorrentes de:

### **Acúmulo de créditos pela substituição tributária**

No exercício de suas atividades, o Fisco tem buscado encontrar fórmulas que assegurem uma arrecadação eficiente e facilitem a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais praticadas pelos contribuintes.

A modalidade de substituição tributária trata-se de uma antecipação do fato gerador, em que a Fazenda arbitra o preço de venda final e cobra o imposto antecipadamente, no início da cadeia produtiva, antes de passar pelas demais e chegar ao consumidor final.

Entre os itens incluídos na modalidade de substituição tributária, mencionamos alguns: bebidas, açúcar, cimento, combustíveis, pneus, medicamentos, entre outros tantos.

Ocorre que o preço final arbitrado no início da cadeia pelo qual foi cobrado o imposto antecipadamente nem sempre é o mesmo que ocorre quando chega ao consumidor final, ou ainda, por vezes nem se realiza.

Entre outras situações, podemos citar as seguintes:

- i) roubo, furto ou extravio;
- ii) deterioração ou perecimento da mercadoria;
- ii) sinistro (mercadoria perdida em virtude de enchente, incêndio, acidente, etc.);

- iv) utilização da mercadoria para consumo da empresa;
- v) vendas interestaduais;
- vi) exportação da mercadoria.

Nessas hipóteses, como o fato gerador presumido (preferimos o termo arbitrado) não ocorreu, o contribuinte substituto antecipou um valor ao que seria devido pelo último contribuinte substituído, ficando o Estado com um recolhimento de ICMS a maior.

Temos neste caso, pelo pagamento antecipado a maior, a constituição de um crédito de ICMS, o qual poderá contribuir para o acúmulo de saldo credor acumulado de ICMS da empresa, juntamente com as demais hipóteses que veremos a seguir.

### **Acúmulo de créditos pelas exportações**

Não são tributáveis pelo o ICMS as operações, de que decorra a exportação de produtos industrializados (em virtude de imunidade) semielaborados e primários (em virtude de não incidência).

No entanto, nos termos da LC 87/96 , o Brasil não pode exportar impostos; portanto, são admitidos os créditos do ICMS relativos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos destinados à exportação, ou as mercadorias e serviços que venham a ser objetos de operações ou prestações destinadas ao exterior.

Os créditos acumulados do ICMS decorrentes da exportação, após exame de sua legitimidade pelo Fisco, poderão ser transferidos para outros estabelecimentos da mesma empresa e o saldo remanescente poderá ser repassado para outros contribuintes, dependendo da previsão legal regulamentada no Regulamento do ICMS de cada unidade da federação.

Alguns Estados, visando preservar seu fluxo de caixa, através de seus Regulamentos do ICMS, impõem óbices a essas transferências, estabele-

cendo um limite de valores; no entanto, estes óbices costumam ser facilmente derrubados na esfera judicial.

## **Acúmulo de créditos pela isenção ou não incidência**

Nas saídas de mercadorias ou insumos em que não ocorre a tributação de ICMS, decorrente de enquadramento nos institutos da isenção ou não incidência, a manutenção do crédito não é permitida, por força da Constituição Federal, que no inciso II do parágrafo 2º, do artigo 155 assim determina:

- II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
  - a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes.
  - b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

No entanto, existem as determinações em contrário, no que diz respeito a benefícios concedidos por alguns Estados, normalmente, quando se referem a insumos destinados ao uso na atividade agropecuária (adubos, sementes, fertilizantes, fungicidas, etc.).

São os chamados benefícios da isenção com não estorno do crédito correspondente, razão pela qual algumas dessas saídas também se enquadram nas hipóteses de acúmulo de saldo credor de ICMS.

## **Acúmulo de créditos pela alíquota zero, base de cálculo ou alíquota reduzida**

No tocante à alíquota zero, encontram-se duas correntes: uma, defendendo que alíquota zero equivale a dizer que o produto é tributado, no entanto com 0% de alíquota, e, em sendo tributado, essas saídas permitem a manutenção dos créditos de ICMS pagos por ocasião das entradas.

Já a outra corrente de entendimento, na qual o eminente jurista Ives Gandra Martins se enquadra, defende que: “a alíquota zero não é senão uma das formas de isenção, pois expressa claramente em lei.” Ao prevalecer este entendimento, como vimos anteriormente, em se considerando alíquota zero, isenção, as normas constitucionais vedam qualquer aproveitamento de créditos de ICMS a elas relativo.

No que concerne à base de cálculo ou alíquota reduzida, é unânime o entendimento de que se trata de situações tributadas, e que, como tais, permitem a manutenção dos respectivos créditos por ocasião das compras. A exceção corre por conta dos casos em que a legislação estadual estabelece regras diferentes desse tratamento, situações que acabam se constituindo alvo de longas demandas judiciais, em que buscam os contribuintes o pronunciamento do judiciário para terem reconhecido o seu direito a esses créditos.

## **Acúmulo de créditos pelo diferimento**

Diferimento, segundo nossos léxicos, é o ato ou efeito de diferir; adiamento, do latim *differre* – demorar, dilatar, adiar. Logo, diferimento não é isenção incentivo fiscal ou benefício fiscal na acepção do artigo 155 da CF anteriormente examinada.

Constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para um momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiro.

A questão dos créditos de ICMS tem que ser assentada sobre o direito do contribuinte, relativamente às operações anteriores (aquisições de mercadorias com incidência do tributo). Assim, tranquilo o direito aos créditos em razão de tais mercadorias virem a ser objeto de futuras operações tributadas (embora diferidas).

A saída ao abrigo do diferimento, portanto, apesar de não ter a incidência do imposto, equivale a uma atividade tributada, só que o momento do fato gerador é postergado para a operação seguinte.

E como atividade tributada, eventuais saldos credores acumulados de ICMS em função do diferimento, podem ser abatidos ou compensados, com qualquer outra atividade tributada a qual a empresa esteja fiscal e juridicamente habilitada a exercer.

## **Irrelevância da “origem” dos créditos de ICMS**

Como vimos, a Fazenda Estadual de cada Unidade da Federação, dispõe de meios, utilizados a seu critério, para interromper o ciclo da não cumulatividade, impedindo a compensação do ICMS pago por ocasião das entradas. Acarretando-se assim um aumento da arrecadação e fazendo com que as empresas fiquem com saldo credor acumulado de ICMS a receber da Fazenda.

Temos que não é a destinação que vai dar às mercadorias ou bens que adquire (revenda, uso, consumo, integração no ativo fixo, etc.) que impede o contribuinte de fruir, por inteiro, do direito à não cumulatividade do ICMS.

Posição contrária é insustentável, porque entra em contradição com toda a sistemática constitucional desse tributo.

Daí por que – tornamos a acentuar – são inconstitucionais as restrições ao direito de abatimento do ICMS contidas em leis ou nos normativos infralegais.

Inúmeras são as contendas judiciais em que os contribuintes buscam decretar a ilegalidade de restrições impostas pelo regulamento do ICMS, contrárias à norma estabelecida na Constituição Federal; principalmente buscando o direito de manter o crédito nas saídas decorrentes da alíquota zero, alíquota reduzida ou base de cálculo reduzida.

No que tange aos créditos decorrentes de exportação, fartos têm sido os precedentes jurisprudenciais que asseguram aos contribuintes o direito de transferência de saldo credor acumulado de ICMS decorrentes de saídas que destinem mercadorias e serviços ao exterior, sem as limitações impostas nos regulamentos do ICMS das unidades da federação.

No que concerne aos créditos acumulados de ICMS decorrentes de saídas ao abrigo do diferimento, pelo fato de tais mercadorias virem a ser objeto de futuras operações tributadas, tem-se que o diferimento, para efeitos de manutenção de crédito, equivale a uma atividade tributada, vez que consiste em apenas a uma postergação do recolhimento do imposto, que ocorre na etapa seguinte da cadeia.

## **A legislação e a transferência de saldo credor acumulado de ICMS entre as empresas**

Verificamos que o acúmulo de saldo credor de ICMS se constitui em um problema financeiro que atinge um leque cada vez maior de empresas brasileiras – ao mesmo tempo em que a legislação prevê a compensação do imposto com débitos próprios e, na impossibilidade desta compensação, a transferência deste saldo credor de ICMS a terceiros.

A Constituição Federal determina que, caberá a Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS (art. 155, XII, c). A Lei Complementar 87/96 estabelece que a lei estadual poderá permitir que os saldos credores acumulados sejam transferidos nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado (art. 25, parágrafo 2º, I da LC 87/96).

A Lei Complementar 87/96, portanto, não disciplina o regime de compensação conforme lhe facultou a Carta Magna de 1988 e sim outorgou esta competência às unidades federativas, as quais, por seu turno, poderão agir (e têm agido) de modo discricionário, de forma a limitar ou impedir a efetiva fruição dos saldos credores acumulados de ICMS.

Aqui, vamos nos ater, apenas às hipóteses legais de transferência de saldo credor de ICMS permitidas pelo fisco de São Paulo.

## **Os requisitos básicos para viabilizar a transferência de saldo credor de ICMS de uma empresa para outra**

As transferências de excedentes de saldos credores acumulados de ICMS de uma empresa a outra, só podem ser consideradas legítimas se inicialmente obedecerem a três princípios básicos:

- i) ocorrer entre estabelecimentos de uma mesma unidade da federação.
- ii) obedecer aos preceitos legais estabelecidos no Regulamento do ICMS desta unidade da federação.
- iii) estar previamente autorizadas pela Secretaria da Fazenda desta unidade da federação, que irá primeiramente analisar os fundamentos legais que originaram o crédito, bem como a consistência de sua composição, para finalmente autorizar a sua utilização, compensação ou transferência a terceiros.

## **O tratamento do saldo credor acumulado de ICMS no Estado de São Paulo**

Por ser responsável por 1/3 do PIB nacional, o Estado de São Paulo, nos parece ser o que mais segue os ditames constitucionais no que concerne a viabilizar as transferências de saldo credor acumulado de ICMS entre as empresas.

A Portaria CAT/26 de 2010 institui o sistema eletrônico de administração do crédito acumulado do imposto, sob a denominação “Sistema Eletrônico de Gerenciamento do Crédito Acumulado” o e-Credac, disponível no site da Secretaria da Fazenda na internet.

Através deste sistema as empresas previamente cadastradas, terão a análise dos seus arquivos digitais, visando à aprovação e homologação do respectivo saldo credor acumulado pela Secretaria da Fazenda.

Da mesma forma, o e-Credac permite que a Fazenda possa autorizar a transferência deste crédito devidamente homologado a outras empresas.

Assim, a Secretaria da Fazenda Paulista, nos casos que especifica, permite que o saldo credor acumulado de ICMS existente na conta corrente fiscal de uma empresa seja transferido para a conta corrente fiscal de outra empresa, para que esta finalmente possa compensar com seus débitos próprios os créditos recebidos em transferência.

Dentro desta sistemática, para o fisco paulista, dentro de uma terminologia própria, o crédito acumulado não é um saldo credor, muito embora seja necessária a existência para que possa ocorrer a apropriação do crédito acumulado.

Em linhas gerais o crédito acumulado é aquele que após a apuração resulta em saldo credor, por ser, como vimos anteriormente, a carga tributária destas operações inexistente ou inferior à da entrada, desde que previsto no artigo 71 do RICMS 2000.

Assim sendo, mister concluir, sob a ótica do fisco paulista, que, o crédito de ICMS, para ser considerado válido, deve ser, por ordem:

- i) Gerado – quando ocorrer hipótese legal prevista no Regulamento do ICMS SP.
- ii) Apropriado – quando lançado dentro do período em que for gerado.
- iii) Homologado – quando a Secretaria da Fazenda aprovar as etapas anteriores.
- iv) Utilizado ou Transferido – quando a Secretaria da Fazenda aprovar a sua utilização ou transferência.

## **Das transferências de saldo credor acumulado de ICMS no Estado de São Paulo**

O artigo 71 do Regulamento do ICMS de São Paulo, estabelece as hipóteses possíveis de um contribuinte constituir saldo credor acumulado do imposto. São elas:

- i) aplicação de alíquotas diversificadas em operações de entrada e saída de mercadoria ou em serviço tomado ou prestado;
- ii) operação ou prestação de serviço efetuada com redução da base de cálculo;
- iii) operação ou prestação realizada sem o pagamento do imposto, tais como isenção ou não incidência com direito previsto a manutenção do crédito;
- iv) operação abrangida pelo regime jurídico da substituição tributária com retenção antecipada do imposto;

Já o artigo 84 do RICMS SP, determina que o Secretário da Fazenda poderá autorizar o aproveitamento de crédito não previsto nas hipóteses acima elencadas, bem como também poderá autorizar a transferência de crédito acumulado entre o estabelecimento de empresas independentes.

Além da possibilidade de transferência do saldo credor acumulado a terceiros, o Regulamento do ICMS paulista prevê ainda a transferência deste saldo credor nos termos em que a legislação específica, para pagamento de fornecedor:

- i) de caminhão ou chassi de caminhão com motor, novos, para utilização direta no transporte de mercadorias, em estabelecimento da empresa localizado no Estado de São Paulo;
- ii) de fornecedor de mercadorias inerentes ao seu ramo usual de atividade para comercialização em São Paulo;
- iii) de bem novo (imobilizado) para utilização direta em sua atividade comercial.

## O ICMS das importações

### Local de pagamento e sujeito passivo

A guerra dos portos, subproduto da guerra fiscal, faz com que determinados Estados acenem com as condições favoráveis aos importadores para que procedam ao desembarço aduaneiro nos portos de sua unidade da federação. Faz-se, no entanto, necessário tomar algumas cautelas, verificando se existe algum convênio específico quanto ao local do pagamento do imposto; do contrário, prevalece o que está estabelecido na Constituição Federal.

A Carta Magna estabelece que o imposto deve incidir sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, independente da sua finalidade, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o destinatário da mercadoria (art. 155 parágrafo 2º, IX, letra a da CF 88 com redação da EC 33/2001).

### A importação por conta e ordem de terceiros

Muitas empresas optam por terceirizar a atividade pertinente aos trâmites do desembarço aduaneiro, com o objetivo de não perder o foco de sua atividade principal.

É o que ocorre no caso da modalidade Importação por Conta e Ordem de Terceiros, onde o real adquirente, importador de direito, contrata uma empresa prestadora de serviço (Trading) para realizar, mediante procuração todos os atos comerciais, aduaneiros, logísticos e normativos correspondentes, importando e nacionalizando em seu próprio nome as mercadorias estrangeiras adquiridas pelo comprador, por conta e ordem deste (§ 1º do art. 1º da IN SRF 225/2002).

Esta modalidade se aplica exclusivamente às operações de importação que atendam, cumulativamente aos seguintes requisitos:

- i) a existência de contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente, caracterizando a operação por conta e ordem de terceiros;
- ii) os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora deverão evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros; e
- iii) a nota fiscal de saída de mercadoria do estabelecimento importador deverá ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes da importação.

### **Quem é o contribuinte do ICMS na importação por conta e ordem de terceiros**

Note-se que existe uma só “operação relativa à circulação de mercadorias”, que é a de importação, embora dois sejam os seus agentes:

- i) o primeiro, que empresa o seu nome ao despacho aduaneiro;
- ii) o segundo, que realmente tem interesse no negócio jurídico que dará origem à “entrada de mercadoria importada do exterior”, fato gerador do ICMS.

Este segundo agente, que promove a importação por sua conta e risco, é que a LC 87/96, com fundamento na alínea “a” do inciso III do artigo 146 da CF/88, identificou como contribuinte do ICMS.

De fato, ele arca, também, com os tributos incidentes na importação, ainda que sejam pagos em nome de outra pessoa jurídica, esta mera facilitadora da operação.

A Secretaria Estadual da Fazenda do Estado de São Paulo, por meio da Decisão Normativa CAT-3 de 2009, estabelece quem é contribuinte do ICMS nesta modalidade de importação:

**Instrução Normativa CAT-3 de 2009:**

...

9) Em face de todo o exposto, para fins de ICMS:

A pessoa jurídica que promover a “entrada de mercadorias importadas do exterior” ainda que em nome de terceiro é o verdadeiro contribuinte do imposto.

Já o Comunicado CAT-37 de 2010, especifica em seu item 6:

6) Nada obstante isto, reportam-se situações nas quais, estando ambos estabelecimentos localizados no Estado de São Paulo, o recolhimento devido originalmente pelo adquirente foi recolhido pelo importador em seu próprio nome, em favor do Erário paulista, tendo emitido documento fiscal na remessa ao estabelecimento do adquirente com o destaque do imposto. A partir deste procedimento, o adquirente escriturou a operação com o crédito correspondente.

Desta forma, o contribuinte do ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro das importações, nas modalidades de importação por conta e ordem de terceiros, não é o real adquirente e sim o importador contratado para operar em nome de terceiros.

## **A utilização de saldo credor acumulado de ICMS para pagamento do ICMS devido nas importações em São Paulo**

Como vimos, o ICMS sobre o desembaraço aduaneiro é devido antecipadamente, devendo este recolhimento ser efetuado para que ocorra o desembaraço aduaneiro.

No entanto, satisfazendo certos requisitos, algumas empresas podem solicitar o regime especial de pagamento, que irá dispensar deste pagamento antecipado.

O artigo 78 do RICMS SP disciplina a concessão de regime especial para pagamento do ICMS devido, sendo que o § 1º determina que, em

se tratando de importação, o regime especial somente será concedido se o desembarque e o desembaraço aduaneiro forem processados em território paulista.

Este imposto é devido pelo importador, ainda que este atue por conta e ordem de terceiros (real adquirente).

## **Da compensação do ICMS exigível no desembaraço aduaneiro com crédito acumulado de ICMS**

O Sistema Eletrônico de Gerenciamento do Crédito Acumulado – e-Credac, do Estado de São Paulo, instituído pela Portaria CAT-26 de 2010, estabelece nos seus artigos 29 e 30 a compensação do ICMS devido no momento do desembaraço aduaneiro das importações com o saldo credor acumulado deste imposto.

Estabelece também que a compensação com crédito acumulado far-se-á mediante autorização eletrônica, requerida pelo estabelecimento detentor do crédito acumulado, no sistema denominado e-Credac (Sistema Eletrônico de Gerenciamento do Crédito Acumulado).

### **Síntese conclusiva**

Verificamos ser o ICMS o imposto de maior impacto na carga tributária brasileira, respondendo na casa de 1/4 sobre o total de 1 trilhão e 340 bilhões arrecadados até outubro de 2014.

Importante ressaltar que neste 1/4 da carga tributária nacional representado pelos recolhimentos a título de ICMS não estão computados os saldos credores acumulados deste imposto que as empresas possuem para compensar ou receber do fisco; saldos credores estes que vêm crescendo a cada ano.

Várias as situações tributárias que respondem pelo acúmulo de saldo credor de ICMS dessas empresas; destacamos a substituição tributária,

exportação, isenção, não incidência, alíquota zero, base de cálculo reduzida e diferimento.

Verificamos que no Estado de São Paulo, uma vez gerado, apropriado e homologado, o saldo credor acumulado de ICMS pode ser transferido a terceiros, nos casos em que o RICMS SP especifica.

Também verificamos a possibilidade de as empresas importadoras compensarem o ICMS devido antecipadamente por ocasião do desembaraço aduaneiro das importações com o saldo credor acumulado de ICMS, mediante autorização prévia da Fazenda Estadual de São Paulo. Note-se que esta possibilidade existe inclusive nas operações de importação por conta e ordem de terceiros, o que pode propiciar um planejamento reduzindo os custos tributários com ICMS nessas importações.

De acordo com o determinado no Regulamento do ICMS em cada Unidade da Federação, o saldo credor acumulado de ICMS poderá ser utilizado em proveito próprio, para compensação de outros débitos ou ainda transferido a terceiros.

É possível, portanto, o encontro de contas entre contribuintes e credores do ICMS. Este encontro, quando permitido pelo Regulamento do ICMS de cada Estado, ocorre com a devida homologação do Fisco Estadual, tornando-se benéfico para ambas as partes, pelos reflexos positivos no fluxo de caixa das empresas.



# A TELECOBRANÇA, OS SERVIÇOS DE CALL CENTER E A DESONERAÇÃO DA FOLHA DE SALÁRIOS: ENQUADRAMENTO POSSÍVEL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO VÁLIDO

Roberto Moreira Dias

## Consulta tributária

A empresa Consulente honra-nos sobre a seguinte consulta:

*Para o exercício de suas atividades, a Consulente enquadra-se na condição de sujeito passivo de contribuições previdenciárias, as quais sofreram diversas alterações desde a entrada em vigor da Lei nº 12.546/2011, com a então chamada 'desoneração da folha de salários'.*

*Narra que sua prestação de serviços consiste em: i) telecobrança e ii) cobrança presencial. E apresenta, conforme solicitado, fotos do estabelecimento da sua matriz, através das quais fica caracterizada a presença de diversas unidades de Pontos de Atendimento (PA's), utilizados pelos seus colaboradores para **telecobrança** ativa e passiva em favor dos seus clientes.*

*Envia-nos, ademais, a minuta de seu contrato de prestação de serviços, do qual consta que recebidos os documentos dos seus clientes, 'iniciará de imediato os procedimentos de recuperação do crédito através de notificação extrajudicial, **telecobrança** e cobrança presencial, em qualquer parte do País, visando o rápido retorno dos créditos'. Sendo que tais atividades constam expressamente do objeto do contrato social da Consulente.*

*E informa que objetivando a redução de seus riscos, já está segregando na sua escrituração contábil e fiscal as receitas de i) telecobrança e ii) cobrança presencial, emitindo, inclusive, notas fiscais de serviços referentes a cada atividade que desenvolve; além de estar pagando duas contribuições: uma via GPS (Guia da Previdência Social – código 2100) e outra*

*via DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais – código 2985).*

*Posto isto, a Consulente deseja saber se a atividade de **telecobrança** enquadrar-se-ia na sistemática de recolhimento da contribuição previdenciária patronal sobre a receita bruta, à alíquota de 2% (dois por cento), em substituição à contribuição previdenciária de 20% (vinte por cento) sobre a folha de salários, sendo destacado que as Contribuições a Terceiros não sofreram qualquer modificação. Ou seja, se está agindo de acordo com a legislação vigente, ao segregar essas receitas e recolher dois tributos e não um, previsto no art. 22, I, da Lei 8.212/91.*

## **Parecer**

A Consulente pretende saber, em síntese, se a atividade de telecobrança que exerce está sujeita à desoneração da folha de salários, nos termos do art. 7º da Lei nº 12.546/2011 (com alterações sofridas pela Lei nº 13.043/2014).

Iniciaremos a nossa análise sobre o conceito de *call center*, com objetivo de demonstrar que o exercício de atividade de telecobrança exercido pela Consulente está englobado por aquele instituto. Após, teceremos considerações sobre os procedimentos a serem adotados pela Consulente, eis que deverá segregar as receitas de telecobrança daquelas de cobrança presencial, para, respeitada certa proporcionalidade, recolher dois tributos: um de 2% (dois) sobre a receita bruta referente à telecobrança; outro de 20% (vinte por cento) sobre a folha de salários, no que tange à cobrança presencial.

### **1. Conceito de *call center*: telecobrança é uma das hipóteses dessa atividade no caso da Consulente**

Resta agora conceituar prestação de serviço de *call center*, já que essa hipótese não está expressamente prevista na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Na inexistência de definição legal (mesmo

se houvesse, poderia ser falaciosa – estabelecer a forma, mas não a substância dessa atividade econômica), buscamos no mundo dos negócios esse conceito.

A Gazeta Mercantil<sup>1</sup>, em estudo sobre o setor de serviços de *call center* apresentou a seguinte definição:

Call centers, ou centrais de atendimento, são centrais telefônicas de empresas ou instituições estabelecidas com o propósito de **oferecer algum tipo de serviço para seus clientes**, usuários, associados, filiados, enfim, para o ‘público externo’.

Nesse sentido, diferencia-se de outra central telefônica, também presente em empresas ou instituições, a central privada de comunicação (PBX), que simplesmente concentra as chamadas recebidas do exterior, distribuindo-as para ramais, e permite chamadas telefônicas internas sem passar pela rede de telefonia pública, ou seja, é voltada para o ‘público interno’.

(...)

A operação de um call center pode ser montada para trabalho receptivo (resposta a chamada atendida) ou ativo (chamada que se antecipa ao contato do consumidor ou cliente). Um mesmo operador pode desenvolver tanto operações receptivas quanto ativas.

(...)

A utilização mais conhecida do call center é o Serviço de Atendimento ao Consumidor (SAC), mas ele pode realizar diversos outros serviços, tais como prospecção e clientes e negócios, pesquisa de satisfação de clientes, telemarketing, venda de produtos e serviços, serviços 0900, escritório virtual (fax, secretária eletrônica, correio eletrônico) e busca de fidelização do cliente (veja detalhes sobre os serviços na página 115).

Dessa definição desde logo já podemos mencionar que para a prestação de serviços de *call center* a presença do elemento humano é indis-

---

1. *Análise Setorial: Call Centers*, Volume I (Estrutura e Mercado), São Paulo: Panorama Setorial, Abril de 2002, p. 7.

pensável, já que aquela ocorre quando “o atendente recebe uma ligação telefônica (serviço receptivo) ou quando efetua a ligação (serviço ativo) para um cliente ou usuário”<sup>2</sup>. E que tem relação com a atividade do tomador, tais como marketing, venda e atendimento pós-venda, **telecobrança**, além de incluir assistência técnica via telefone, esclarecimento de dúvida e recepção de reclamação. E de permitir “ainda a realização de tarefas de interesse da empresa, tais como pesquisa de mercado, tentativa de retenção de clientes, campanhas publicitárias, apoio a vendedores externos, **cobrança**, atualização de cadastros de consumidores, verificação de crédito e captação de fundos” (g.n.)<sup>3</sup>.

O *call center* representa uma prestação de serviço, porque se resume num fazer para outrem, mediante remuneração redutível a moeda, com a presença de um elemento humano, através do qual são concretizadas chamadas telefônicas, personalizadas, ativas e/ou passivas, refletidas em obrigações várias, inclusive a de **telecobrança**. Essa obrigação de fazer poderá ser cumprida com ou sem o auxílio de meios físicos, que poderão representar algumas utilidades (meio) para o serviço-fim que é o *call center*.

Estaríamos fortes, para elaboração dessa interpretação teleológica, nos dizeres do Professor Tercio Sampaio Ferraz Jr.<sup>4</sup>:

Em suma a interpretação teleológica e axiológica ativa a participação do intérprete na configuração do sentido. Seu movimento interpretativo, inversamente ao da interpretação sistemática que também postula uma cabal e coerente unidade do sistema, parte das **conseqüências** avaliadas das normas e retorna para o interior do sistema.

---

2. *Análise Setorial: Call Centers*, Volume I (Estrutura e Mercado), São Paulo: Panorama Setorial, Abril de 2002, p. 115.

3. *Análise Setorial: Call Centers*, Volume I (Estrutura e Mercado), São Paulo: Panorama Setorial, Abril de 2002, p. 115.

4. *Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão, dominação*, São Paulo: Atlas, 2001, p. 289.

É como se o intérprete tentasse fazer com que o legislador **fosse capaz de mover suas próprias previsões**, pois as decisões dos conflitos parecem basear-se nas previsões de suas próprias conseqüências. Assim, entende-se que, não importa a norma, ela há de ter, para o hermenêuta, **sempre** um objetivo que serve para controlar até as conseqüências da previsão legal (a lei sempre visa aos fins sociais do direito e às exigências do bem comum, ainda que, de fato, possa parecer que eles não estejam sendo atendidos) (grifos no original).

Até o presente momento, analisamos o conceito de *call center* sob a ótica do direito tributário. Sob os olhos da Justiça do Trabalho, o Juiz do TRT da 1ª Região, Dr. Alexandre Agra Belmonte<sup>5</sup>, foi categórico:

Os “call centers” ou centros de atendimento visam a estabelecer um canal direto de comunicação entre cliente e empresa, por meio de interface telefônico-informática.

(...)

Atualmente predomina a utilização terceirizada, mas voltada também, entre outras finalidades, para a divulgação e venda de produtos e serviços, agendamento de serviços, **cancelamento de contratos**, atendimento de reclamações, comunicação de extravio e roubo de cartões de crédito, formação de cadastro e atendimento de consultas sobre carteira de pedidos, **faturamento, crédito e títulos**, histórico de compras e disponibilidade de estoque, etc.

(...)

Há vedação à terceirização da atividade-fim, na qual estão compreendidos os serviços especializados, assim entendidos os principais ou existenciais, porque a extensão aos serviços especializados corresponderia a uma prestação deslocada ou à distância de atividades das empresas tomadoras

**Enfim, às empresas de “call center” é vedado desenvolver o objeto social da empresa que lhe contrata serviços.**

(...)

---

5. *Revista TST, Brasília*, vol. 75, nº 4, outubro/dezembro 2009, p. 25-41.

No Brasil, segundo o Código Brasileiro de Ocupações, operador de ‘telemarketing’ é aquele que atende usuários, oferece serviços e produtos, presta serviços técnicos especializados, realiza pesquisas, **faz serviços de cobrança** e cadastramento de clientes, **sempre via teleatendimento** (g.n.).

O que se expõe ratifica o raciocínio de que os clientes da Consulente não realizam serviços de **telecobrança**, pois não são suas atividades-fim. Dessa feita, terceirizam esses serviços, valendo-se da estrutura que a Consulente tem de *call center* para realizar essa **telecobrança**.

É de nosso conhecimento a posição adotada pela Receita Federal do Brasil em definir que atividade **cobrança** não se confunde com atividade de *call center* (no qual inclui-se o serviço de telecobrança praticado pela Consulente). Vejamos a Solução de Consulta DISIT/SRRF01 nº 16, de 10 de abril de 2013:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE RECEITA BRUA (CRPB). COBRANÇA. CALL CENTER. A atividade de cobrança não se confunde com atividade de call center, e não está abrangida pela substituição previdenciária instituída pela Lei nº 12.546, de 2011.

Contudo, entendemos que essa resposta da Receita Federal atinge parte da atividade da Consulente, qual seja: a cobrança presencial. Já a **telecobrança**, após análise do contrato social da Consulente, do ambiente de trabalho do seu estabelecimento matriz, dos contratos de prestação de serviços, dos seus livros contábeis e documentos fiscais (incluindo-se notas fiscais) nas quais constam a atividade de *call center* (telecobrança), não estaria atingida por essa análise do DISIT/SRRF01 nº 16/2013.

Por fim, neste tópico, é de se ressaltar que ao realizarmos pesquisa de qual seria a Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE)

para a atividade de telecobrança, sendo que a mesma veio negativa<sup>6</sup>. Ou seja, não há uma CNAE específica para telecobrança.

## 2. Da vigência da desoneração da folha de salários para atividade de telecobrança (*call center*) desenvolvida pela Consulente

Está previsto no art. 7º, I, da Lei nº 12.546/2011 (alterada recentemente pela Lei nº 13.043/2014)<sup>7</sup> que:

Art. 7º **Contribuirão sobre o valor da receita bruta**, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, **à alíquota de 2% (dois por cento):**

**I - as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008;** (g.n.).

Já do art. 14, §§ 4º e 5º, da Lei nº 11.774/2008, consta, *verbis*:

Art. 14. As alíquotas de que tratam os incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em relação às empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e de tecnologia da informação e comunicação - TIC, ficam reduzidas pela subtração de 1/10 (um décimo) do percentual correspondente à razão

---

6. <http://www.cnae.ibge.gov.br>.

7. Antes de finalizarmos este parecer, fomos surpreendidos com a publicação da Medida Provisória nº 669, de 26 de fevereiro de 2015, a qual veio a aumentar a alíquota da desoneração da folha de pagamento para empresas de *call center* de 2% para 4,5%, a partir de junho do exercício corrente nos seguintes termos: “Art. 7º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, **à alíquota de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento):** (g.n.)”

entre a receita bruta de venda de serviços para o mercado externo e a receita bruta total de vendas de bens e serviços, após a exclusão dos impostos e contribuições incidentes sobre a venda, observado o disposto neste artigo.

(...)

§ 4º Para efeito do *caput* deste artigo, consideram-se serviços de TI e TIC:

I - análise e desenvolvimento de sistemas;

II - programação;

III - processamento de dados e congêneres;

IV - elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos;

V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;

VI - assessoria e consultoria em informática;

VII - suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados, bem como serviços de suporte técnico em equipamentos de informática em geral; e

VIII - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

§ 5º **O disposto neste artigo aplica-se também a empresas que prestam serviços de call center** e àquelas que exercem atividades de concepção, desenvolvimento ou projeto de circuitos integrados (g.n.).

Da leitura dos veículos normativos citados resta óbvio e ululante que as empresas que prestam serviços de *call center* - o que é o caso da Consulente no desenvolvimento de uma de suas atividades (**telecobrança**) - estão sujeitas à desoneração da folha de salários, representada pela incidência de outra contribuição previdenciária: 2% (dois por cento) da receita bruta atrelada a essa atividade.

E essa contribuição sobre a receita bruta, que estaria extinta em 31 de dezembro de 2014, teve a sua incidência prorrogada, pela Lei nº 13.043/2014, para a partir de 1º de janeiro de 2015, sem o estabelecimento de qualquer prazo de vigência.

Em eventual consulta sobre o tema à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), o que recomendamos seja feita, *ad cautelam*, a resposta pode vir no sentido de que a desoneração da folha de salários não atingiria a atividade de *call center* da Consulente na **telecobrança** que realiza. Contudo, temos para nós que se esse for o raciocínio da SRFB, a mesma estará equiparando a Consulente a uma sociedade de advogados, o que feriria de morte o previsto no Estatuto da Advocacia (Lei nº 8.906/1994), sobretudo o art. 1º, incisos I e II:

Art. 1º São atividades privativas de advocacia:

I – a postulação a qualquer órgão do Poder Judiciário e aos juizados especiais;

II – as atividades de consultoria, assessoria e direção jurídicas.

Inferimos desse preceito normativo que somente escritórios de advocacia podem exercer **telecobrança**, via **assessoria jurídica**, sem estar na qualidade de empresa que tem a atividade de *call center* como um dos seus objetivos sociais. Noutras palavras, a atividade empresarial organizada de *call center*, quando praticada para **cobrança de créditos de clientes**, via integração telefone-computador – o que ficou demonstrado pela Consulente – será uma **telecobrança** via utilização de *call center*, repita-se! E a Classificação Nacional de Atividade Econômica a ser adotada, smj, pela Consulente, para esse serviço, será a 8220-2-00.

### **3. Obrigações acessórias e cálculo das contribuições previdenciárias devidas pela Consulente**

Nos termos da Resolução CONCLA nº 1/2008, o objetivo social principal de uma empresa “*é a atividade de produção de bens ou serviços, destinada a terceiros, que traz maior contribuição para a geração do valor adicionado da unidade de produção; como prática geral, toma-se a receita operacional da atividade como aproximação do conceito de valor adicionado*”.

Consta dessa mesma Resolução que a atividade secundária é aquela exercida para produção de bens ou serviços, destinada a terceiros, exercidas na mesma atividade de produção, **além da atividade principal**.

Dessa feita, considerando-se a análise feita do contrato social da Consulente, do ambiente de trabalho do seu estabelecimento matriz, dos contratos de prestação de serviços, dos seus livros contábeis e documentos fiscais (incluindo-se notas fiscais) nas quais consta a atividade de *call center* (telecobrança), a nossa recomendação é que a CNAE (Classificação Nacional de Atividade Econômica) principal adotado pela Consulente, qual seja, o 8291-1-00 (“Atividades de cobrança e informações cadastrais”) passe a ser secundário. E que a Consulente lance como CNAE principal o 8220-2-00 (“Serviço de *call center*”).

Outrossim, que continue a recolher duas contribuições previdenciárias, respeitadas as regras da proporcionalidade estabelecidas no art. 6º do Decreto nº 7.828/2012<sup>8</sup>.

---

8. Art. 6º No caso de empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 2º e 3º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá:

I - ao disposto nos arts. 2º e 3º, em relação às receitas referidas nesses artigos; e

II - quanto à parcela da receita bruta relativa a atividades cuja contribuição não se sujeita às substituições previstas nos arts. 2º e 3º, ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, reduzindo-se o valor das contribuições referidas nos incisos I e III do *caput* do mencionado art. 22 ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que trata o *caput* do art. 2º ou à fabricação dos produtos de que trata o *caput* do art. 3º e a receita bruta total.

§ 1º Nos meses em que não auferirem receita relativa às atividades previstas nos arts. 2º e 3º, as empresas a que se refere o *caput* deverão recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre a totalidade da folha de pagamentos, não sendo aplicada a proporcionalização de que trata o inciso II do *caput*.

§ 2º Nos meses em que não auferirem receita relativa a atividades não abrangidas pelos arts. 2º e 3º, as empresas deverão recolher a contribuição neles prevista, não sendo aplicada a proporcionalização de que trata o inciso II do *caput*.

Por derradeiro, destacamos que a Consulente poderá, nos termos do art. 1º da Medida Provisória 669/2015, optar pela desoneração da folha ou pelo pagamento de sua contribuição previdenciária referente à atividade de *call center* (telecobrança) com arrimo no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, anualmente, valendo, para tanto, a quitação da primeira guia: DARF ou GPS. Lembrando que o regime adotado valerá para todo ano-calendário.

No nosso sentir foi criada mais uma hipótese de planejamento tributário que decorre de previsão legal, tal como ocorre, *e.g.*, nos casos de opção pelo lucro real, presumido etc. para fins de IRPJ, CSL, COFINS e Contribuição ao PIS.

---

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 2º e 3º, somente se a receita bruta decorrente dessas outras atividades for superior a cinco por cento da receita bruta total.

§ 4º Não ultrapassado o limite previsto no § 3º, as contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º serão calculadas sobre a receita bruta total auferida no mês.



# PORTARIA CAT (SP) 122/2013: COLEÇÃO DE ATROCIDADES

Rogério Camargo Gonçalves de Abreu

## Introdução

Em sua ementa e preâmbulo a Portaria CAT 122/13 enuncia regulamentar os parágrafos 1º a 5º do artigo 21 do Regulamento paulista do ICMS (aprovado pelo Decreto SP 45.490/2000), que, por sua vez, regulamentam o artigo 18 da Lei paulista 6.374, de 02/03/1989, com seguinte redação dada pela Lei 12.294/06, de 06-03-2006:

Artigo 18 - A Secretaria da Fazenda poderá, conforme disposto em regulamento, exigir a prestação de garantia ao cumprimento das obrigações tributárias em razão:

I - de **antecedentes fiscais que desabonem** as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, assim como suas coligadas ou controladas, ou ainda seus sócios;

II - de **débitos fiscais** definitivamente constituídos em nome da empresa, de coligadas ou controladas, bem como de seus sócios;

III - do **tipo da atividade econômica** desenvolvida pelo estabelecimento.

§ 1º - A garantia prevista neste artigo será prestada na forma permitida em direito, **conforme disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda**.

§ 2º - Em substituição ou em complemento à garantia prevista neste artigo, **podrá** a Secretaria da Fazenda aplicar ao contribuinte **regime especial** para o cumprimento das obrigações tributárias.

§ 3º - Concedida a inscrição, a superveniência de qualquer dos fatos mencionados neste artigo ensejará a exigência da garantia prevista neste artigo, sujeitando-se o contribuinte à suspensão ou cassação da eficácia de sua inscrição, caso não a ofereça no prazo fixado.

De início, convém noticiar que, até então, o fisco paulista não havia regulamentado referidos dispositivos da Lei paulista 6.374/89 e do Regulamento paulista do ICMS. Daí que, com o advento da Portaria CAT 12/13, chama atenção o poder dado ao fisco, de exigir do contribuinte a prestação de garantia, para a concessão, alteração ou renovação de sua inscrição fazendária, ou seja, para permitir o regular exercício de sua atividade econômica. E diante do risco de tão nova e pesada exigência fiscal paulista, necessário se refletir a respeito, ainda que não se tenha notícia de como (e se) tal Portaria esteja sendo aplicada.

Já na redação original da Lei paulista 6.374/89 era prevista a exigência de garantia para a concessão e/ou alteração na inscrição fazendária do contribuinte, com a seguinte redação:

Artigo 18 - A Secretaria da Fazenda, considerados, especialmente, **os antecedentes fiscais que desabonem** as pessoas envolvidas, inclusive de seus sócios, se for o caso, poderá, **conforme disposto em regulamento**, exigir a prestação de **garantia ao cumprimento das obrigações tributárias**, para a concessão de inscrição.

Por se tratar de diploma produzido pouco após a promulgação da Constituição Federal, de 05/10/1988, certamente tal precocidade explique tamanhas incongruências entre mencionado dispositivo e os princípios constitucionais. É o que segue analisado minuciosamente.

## **A exigência de garantia tributária como condição para a atividade econômica**

Em síntese, a Portaria CAT 122/13 é legislação infralegal propícia para implementar graves ofensas à livre iniciativa, que, entretanto, tem fundamento de validade na Lei paulista 6.374/89 e no RICMS SP. Assim, mesmo que a legislação infralegal acima mencionada tratasse apenas de hipóteses taxativas, previstas em LEI, de restrição à concessão ou re-

novação de inscrições fazendárias, ainda assim seriam contrárias à livre iniciativa, prevista como fundamento da república e da ordem econômica, na Constituição Federal (arts. 1º, inc. IV, e 170). Daí as principais inconstitucionalidades materiais presentes.

De início, necessário anotar que, como ensina a boa doutrina,

.... não é lícito a lei fazer depender de autorização de órgãos públicos atividades não sujeitas à exploração pelo Estado, nem a uma especial regulação por parte do poder de polícia. É inaceitável, pois, que dependam de autorização em certas atividades sobre as quais o Estado não tenha necessidade de exercer uma tutela, quanto ao seu desempenho no atinente à segurança, insalubridade pública etc. Traduzir-se-á em inconstitucionalidade de a lei extravasar estes limites e passar, ao seu talante, a fazer depender de autorização legislativa as mais diversas atividades econômicas. Isto equivaleria sem dúvida a uma manifesta negação do princípio da livre iniciativa inserido na cabeça desse artigo<sup>1</sup>.

Nesse sentido, vale também lembrar que o E. STF já tem vedado, em relevantes precedentes, que o Estado lance mão de coerções políticas como forma de cobrar os tributos. Nesse sentido:

• **Trecho do voto condutor do julgado da ADIn 173, STF:**

“Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, parágrafo único, da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem a substituir os mecanismos da cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do

---

1. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*, 7º volume, arts. 170 a 192, p. 39.

Judiciário, tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição” (Rel. Ministro Joaquim Barbosa, Pleno, j. 25.9.2008).

• **Súmula 70:** É INADMISSÍVEL A INTERDIÇÃO DE ESTABELECIMENTO COMO MEIO COERCITIVO PARA COBRANÇA DE TRIBUTOS.

• **Súmula 127:** É INDEVIDA A TAXA DE ARMAZENAGEM, POSTERIORMENTE AOS PRIMEIROS TRINTA DIAS, QUANDO NÃO EXIGÍVEL O IMPOSTO DE CONSUMO, CUJA COBRANÇA TENHA MOTIVADO A RETENÇÃO DA MERCADORIA.

• **Súmula 323:** É INADMISSÍVEL A APREENSÃO DE MERCADORIAS COMO MEIO COERCITIVO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS.

• **Súmula 547:** NÃO É LÍCITO À AUTORIDADE PROIBIR QUE O CONTRIBUINTE EM DÉBITO ADQUIRA ESTAMPILHAS, DESPACHE MERCADORIAS NAS ALFÂNDEGAS E EXERÇA SUAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS.

Daí que, em recente julgamento do RE 565048/RS, o STF já julgou inconstitucional o parágrafo único do artigo 42 da Lei 8.820/1989, do Estado do Rio Grande do Sul (introduzido pela Lei nº 10.908/96), que exigia garantias financeiras do contribuinte, para autorizar a impressão de seus documentos fiscais. E no voto do Ministro Relator Marco Aurélio Mello, restou claro que a exigência de garantia supostamente para adimplir créditos tributários ainda nem constituídos:

... são práticas sancionatórias, limitadoras, em excesso, das atividades econômicas e profissionais dos contribuintes, desafiadoras de liberdades fundamentais consagradas na Carta Maior, por meio das quais o Estado se afasta do meio legítimo estabelecido pela ordem jurídica para cobrar tributos – a ação de execução fiscal. Então, em face desse quadro de afronta ao Texto Constitucional, as normas gaúchas devem ser julgadas sob o ângulo do conflito com o direito

fundamental de livre iniciativa e com o devido processo legal. Diante de tais parâmetros, a inconstitucionalidade apresenta-se manifesta.

Entretanto, na Lei paulista 6.374/89 (art. 18) se permite à Sefaz “... **conforme disposto em regulamento**, exigir a prestação de garantia ao cumprimento das obrigações tributárias em razão: I - de antecedentes fiscais que desabonem as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, assim como suas coligadas ou controladas, ou ainda seus sócios; II - de débitos fiscais definitivamente constituídos em nome da empresa, de coligadas ou controladas, bem como de seus sócios; III - do tipo da atividade econômica desenvolvida pelo estabelecimento”.

Portanto, na mesma linha dos anunciados precedentes do STF, não há como se impedir a concessão, alteração ou renovação de inscrição fazendária paulista, por conta de débitos fiscais de sociedades coligadas, controladas ou sócias do contribuinte interessado.

Aliás, mesmo na hipótese alternativa à exigência de garantia, de imposição de regime especial a ser estabelecido pelo fisco (art. 21, § 4º, Portaria CAT 122/13), se prevê a possibilidade de custódia e liberação, por lote, de impressos de documentos fiscais ou de formulários de segurança (para impressão dos DANFEs – Documentos Auxiliares de Notas Fiscais Eletrônicas). Além de estarem os documentos fiscais impressos em processo de extinção, essa restrição também vai claramente de encontro à Súmula 547 do STF, acima transcrita.

## **Outros abusos contra a livre iniciativa da atividade econômica**

Aqui é pertinente definir o *abuso de poder* como o comportamento pelo qual o agente ou ente público excede os limites legais e/ou constitucionais de sua atuação (excesso de poder), e/ou desvia de suas finalidades, perdendo sua razoabilidade, e retirando sua legitimidade (desvio de finalidade). É o que ocorre com a Portaria CAT 122/2013, como se verá.

Com respeito a fundamentos da República, a princípios constitucionais da ordem econômica e do sistema tributário nacional, não há dúvida de que são amplas as formas pelas quais o fisco pode atuar e fiscalizar os atos dos contribuintes, visando impedir evasões tributárias. Mas isso desde que respeitada a convivência de referidos princípios constitucionais, de forma que, em alguns casos sabidamente, há a chamada antinomia aparente, ou seja, uma aparente colisão de princípios, que se resolve pela via interpretativa, sem que haja, a rigor, qualquer contradição<sup>2</sup>.

Entretanto, a Portaria aqui estudada não trata de novos meios de fiscalização fazendária a potenciais evasões tributárias; trata de autorização, dada por **Lei**, para que o fisco, sob razões altamente subjetivas e discricionárias, **permita ou não** a atividade econômica de contribuinte paulista, sob condição de prévia prestação de garantias à quitação de créditos tributários meramente hipotéticos, ainda nem constituídos, e supostamente oriundos de fatos geradores ainda nem ocorridos.

Ora, por se tratar de restrição à atividade econômica (arts. 1º, inc. IV, e 170, CF), já seria essencial que, em respeito ao princípio da legalidade (arts. 5º, inc. II, e 37, CF), ao menos a Lei paulista estabelecesse taxativamente as hipóteses de vedação à concessão, alteração ou renovação da inscrição fazendária, bem como os requisitos a serem atendidos para tal restrição. Ou seja, o referido ato administrativo deveria ser vinculado, e não discricionário, sob pena de que o exercício da livre iniciativa seja tolhido por razões subjetivas, pessoais e até imorais, ou seja, em ofensa aos mencionados princípios da legalidade, pessoalidade, e moralidade (art. 37, CF).

Nesse sentido, para se evitar abusos da autoridade fazendária é que a Constituição Federal dispõe que, enquanto aos contribuintes vale a regra pela qual *“ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão*

---

2. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 29

*em virtude de lei*” (art. 5º, inc. II, CF), de outro lado, o agente público só pode fazer aquilo que a lei lhe permitir, também atento aos princípios constitucionais administrativos, acima referidos (art. 37, CF).

Daí que, a respeito da legalidade e do poder normativo sobre atividades econômicas, “... *não se admite é que a Administração, a pretexto de pormenorizar a lei, dela se afaste, negue ou enfraqueça, direta ou indiretamente, os seus objetivos, estabeleça obrigações ou direitos inteiramente desvinculados do texto legal, ou inviabilize a sua implementação*” (REsp 883844/PR). E assim, no ordenamento brasileiro, a LEI é o veículo normativo adequadamente empregado para criar condições ao regular exercício da atividade econômica, de forma que o ato administrativo que a autoriza sempre deve se dar de forma vinculada, e não discricionária. Ou seja, preenchidos requisitos legalmente previstos, o agente competente fica obrigado à liberação da atividade econômica. Assim são, por exemplo, os alvarás municipais.

Portanto, são absurdos o artigo 18 da Lei 6.374/89, o artigo 21 do RICMS/SP, e o artigo 1º da Portaria CAT 122/13, ao disporem que a Sefaz **poderá** exigir a prestação de garantia ao cumprimento de **eventuais e futuras** obrigações tributárias, como condição para a concessão, alteração ou renovação de inscrição fazendária ao contribuinte, sendo que a garantia poderá ser (Portaria CAT 122/13, art. 13) I - fiança bancária, II - seguro de obrigações contratuais, ou III - depósito administrativo.

E pior, vale notar quão permissivo e perigoso é o artigo 18 da Lei 6.374/89, ao dispor que, “... *considerados, especialmente, os antecedentes fiscais que desabonem as pessoas envolvidas, inclusive de seus sócios, se for o caso,...*”, a Sefaz “... **poderá, conforme disposto em regulamento, exigir a prestação de garantia ao cumprimento das obrigações tributárias, para a concessão de inscrição.**” Ou seja, a Lei deixou para o Regulamento do ICMS (Decreto, conforme art. 47, inc. III, da Constituição do Estado de São Paulo) a definição de condições para se permitir ou não a realização da atividade.

Nesses termos, o RICMS/SP autoriza à SEFAZ “*exigir, antes de deferir o pedido de inscrição ou de sua renovação*” (art. 21), ... “*a prestação de garantia ao cumprimento das obrigações tributárias em razão (§1º): 1 - de antecedentes fiscais...; 2 - da existência de débito fiscal definitivamente constituído em nome da empresa, de suas coligadas, controladas ou de seus sócios; 3 – do tipo de atividade econômica desenvolvida pelo estabelecimento.*”

Aliás, na esteira do § 3º do art. 18 da Lei 6.374/89, o § 5º do art. 21 da Portaria CAT 122/13 também autoriza que a exigência da garantia se faça mesmo após a concessão da inscrição ou da renovação, sob pena de suspensão ou cassação da eficácia da inscrição. Ou seja, a situação de ameaça se eterniza para o contribuinte!

Não bastasse, para exigência da tal garantia, o artigo 21 do RICMS/SP traz relação meramente exemplificativa (§ 3º) de “antecedentes fiscais desabonadores”. E assim, na atual redação da Portaria CAT 122/13, o contribuinte fica vulnerável à escolha do Delegado Regional Tributário (art. 5º) (ou de outro delegado deliberadamente indicado pela Diretoria Executiva da Administração Tributária - § 1º), para a exigência de garantia, mesmo em outras **situações não previstas** em Lei, nem no RICMS. Afinal, segundo o §2º do art. 1 da Portaria CAT 122/13, “... *considera-se antecedente fiscal desabonador, além dos exemplos previstos no § 3º do artigo 21 do RICMS, qualquer outro que revele indícios ou fundada suspeita de iminente descumprimento de obrigação tributária.*” Ou seja, grave ofensa à legalidade e à livre iniciativa.

E pior, em substituição ou em complemento à garantia, “... *poderá a Secretaria da Fazenda submeter o contribuinte a regime especial para o cumprimento das obrigações tributárias*” (artigo 21 do RICMS/SP, § 4º). Outro enorme absurdo, pois, afinal, o que justificaria tal regime especial? E no que este consistiria? Mais agressões, portanto, à legalidade, à moralidade e à razoabilidade, ameaçando também a isonomia e a impessoalidade.

Mais, a Portaria CAT 122/13 foi além: também autoriza a exigência de garantia, conforme o “... *tipo de atividade econômica desenvolvida pelo estabelecimento, em especial nas situações em que existir transitoriedade da atividade ou elevado risco de não cumprimento das obrigações tributárias*”. Simplesmente incompreensível, pois não há como presumir risco de inadimplência tributária apenas com base no ramo econômico da empresa. Ou seja, está se permitindo que o agente fiscal impeça regular exercício da livre iniciativa, com base em conclusão discriminatória, pessoal e anti-isonômica, com ameaça ao art. 9º, inc. III, do CTN, e aos artigos 2º, inc. II, VI e VII, 4º, II, e 8º, do Código de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo.

Afinal, a respeito da isonomia, vale lembrar que a Constituição Federal dispõe que “... *é vedado... instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*” (art. 150, inc. II), ou ainda, “*estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino*” (art. 152). E nesse sentido, o CTN (sabidamente recepcionado como Lei Complementar) veda o tratamento anti-isonômico e/ou discriminatório (artigos 9º, III, 10 e 11).

Na mesma linha, dentro de sua autonomia e competência tributária, a Constituição Estadual paulista também veda o tratamento desigual entre contribuintes com situações equivalentes (art. 163, inc. II).

### **Ilegalidades quanto à incidência da norma tributária, ao surgimento da obrigação tributária principal, e à responsabilidade tributária**

Como se sabe, à lei complementar ficou a tarefa constitucional (art. 146) de (II) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar,

(III) estabelecer normas gerais sobre (b) obrigação tributária (principal ou acessória), com observância dos já referidos princípios aplicáveis à Administração Pública (art. 37, CF). É o que faz o CTN.

Assim, o Estado de São Paulo pode até alegar que as exigências de garantias aqui combatidas seriam meras obrigações tributárias acessórias (art. 113, § 2º, CTN). Mas devido a seu caráter garantidor de futuros e incertos créditos tributários, inegável que as tais exigências instituíram obrigações principais, dissimuladas e antecipadas, verdadeira aberração jurídica. E pior, se ignora plenamente o sistema de responsabilidades tributárias.

Não bastasse o caráter de coerção abusiva, como forma de compensar a ineficiência arrecadatória do Estado, há de se notar outros aspectos graves. A garantia prevista na Portaria CAT 122/13 pode ser exigida, não visando o adimplemento de créditos tributários já constituídos, mas obrigações jurídicas hipotéticas e futuras, ou seja, por conta de fatos que podem jamais ocorrer.

E assim, em caso de contribuintes já inscritos, haverá estimativa com base nos saldos devedores de ICMS de seus estabelecimentos instalados no Estado de SP, nos 12 meses antecedentes, ou na média mensal dos saldos devedores (art. 9º, § 3º). Em caso de primeira inscrição estadual do contribuinte, o valor da garantia será equivalente ao *“ICMS estimado pelo contribuinte para os primeiros doze meses de atividade”*, sendo que o Delegado Regional Tributário pode considerar tal estimativa subestimada, e fixar outro valor (§ § 4º, 5º e 6º). Ou seja, é notória a abertura a arbitrariedades, atacando frontalmente a sistemática da incidência da norma tributária, pela qual a obrigação tributária principal só nasce diante da efetiva ocorrência do fato jurídico tributário (artigos 3º e 13, parágrafo 1º, CTN).

E mais, a Portaria CAT 122/13 permite ao fisco impedir que determinado contribuinte obtenha, altere ou renove sua inscrição fazendária, apenas porque alguma de suas sociedades coligadas ou controladas, ou

de seus sócios, não estiver em dia com qualquer outra obrigação acessória exigida pela legislação. Em outras palavras, a inscrição fazendária poderá ser negada, por exemplo, apenas porque alguma sociedade coligada, controlada, ou algum sócio da empresa contribuinte, tiver meramente deixado de entregar uma Guia de Informações de algum mês.

Ora, tais disposições ofendem o CTN, que estabelece que apenas: “... a **lei** pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação...” (art. 128). Afinal, no quadro analisado, a responsabilidade se dá sem amparo em Lei, e incide sobre pessoas sem qualquer vínculo com o fato gerador. E nesse sentido, o Código paulista de defesa do contribuinte (Lei Complementar de São Paulo 939/2003) estabelece ser garantia do contribuinte a exclusão da responsabilidade pelo pagamento de tributo e de multa não previstos em **lei** (artigo 5º, I).

Ainda, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, o art. 134 do CTN só permite responsabilizar solidariamente com este, aqueles que intervierem nos atos geradores do crédito tributário (ou seus responsáveis).

Por sua vez, o artigo 135 do CTN só responsabiliza pessoalmente por créditos tributários aqueles cujos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, tenham gerado as respectivas obrigações tributárias.

E por fim, a responsabilidade por infrações tributárias é pessoal de seu agente, e não de terceiros (art. 137, CTN).

Enfim, além de ofender as disposições constitucionais e legais relativas à incidência da norma tributária, e às obrigações tributárias, a Portaria CAT122/13 ignora plenamente o sistema legal de responsabilidades tributárias.

## **A exigência de garantia como ofensa à razoabilidade:**

Ora, diante de hipóteses tão abusivas em que a garantia poderá ser exigida, se torna ainda mais contundente a falta de razoabilidade, na medida em que não há qualquer fato objetivamente sustentável que comprove quantos serão os fatos geradores de obrigações tributárias do contribuinte, e seus valores. Como, então, poderá o contribuinte que inicia sua atividade, dar garantia ao fisco, se ele mesmo ainda não possui suporte patrimonial além de seu próprio capital?

Não bastasse, ao autorizar diferentes modalidades de garantias, há absurda exigência de que, na hipótese de auto de infração e imposição de multa, em caso de fiança bancária ou seguro de obrigações contratuais, a instituição garantidora seja imediatamente notificada para efetuar o pagamento do valor garantido, no prazo de 30 (trinta) dias. E mesmo se houver *“defesa administrativa ou ação judicial contra a autuação, a instituição garantidora deverá efetuar depósito administrativo”... “para garantir o débito fiscal exigido”... “dispensada qualquer outra interpretação”* (§ 2º).

Ora, é evidente o caráter impeditivo à atividade econômica; afinal, não há como imaginar que uma instituição bancária se sujeite a ter de pagar eventual crédito tributário, em 30 dias, apenas bastando que haja a autuação fiscal. E pior, não há como se imaginar que um contribuinte desabonado pelo fisco possa conseguir tal seguro a futuras e incertas obrigações tributárias, inclusive mediante cláusulas estabelecidas pelo fisco, com carta de aceitação prévia da sociedade resseguradora (artigos 15 e seguintes, Portaria CAT 122/13).

E como já se concluiu em decisão monocrática do Min. Luiz Fux, então no STJ:

É defeso à Administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte, para compeli-lo ao pagamento de débito, uma vez que tal procedimento redundaria no bloqueio de atividades lícitas, mercê de representar hipótese de autotutela, medida excepcional

ante o monopólio da jurisdição nas mãos do Estado-Juiz. Recurso Improvido (REsp. 414.486/RS)

Ora, pelos dispositivos aqui combatidos, o Estado nitidamente usaria de mecanismos indiretos e ilegais, ignorando o devido processo legal, sem qualquer razoabilidade, portanto, em claro abuso e desvio do poder legislativo e regulamentar.

Enfim, é clara e razoável a necessidade de que, ao instituir a possibilidade de autoridades fazendárias exigirem garantias financeiras do contribuinte, o ordenamento jurídico defina objetivamente critérios e condições pelas quais aquelas sejam impostas. Sem isso, há notória insegurança jurídica a todo sistema tributário nacional, e pior, há o convite à corrupção; afinal, se o fiscal pode **ou não** fazer exigências, pode simplesmente isentar o contribuinte, sem dever mais satisfações à estrutura oficial, mas sim mediante satisfação de interesses pessoais.

## **Ofensas ao direito de defesa**

Na esteira dos absurdos, é notoriamente ilegal e inconstitucional a exigência de garantias, como o depósito prévio do valor da autuação impugnada administrativamente. É o que se vê pelo disposto no artigo 151, inc. III, do CTN, que prestigia o direito de defesa do contribuinte, confirmado pela Súmula Vinculante 21 do STF<sup>3</sup>.

Enfim, eventuais atuações fiscais, se impugnadas administrativamente, não podem servir de pretexto para se cassar a inscrição fazendária da empresa, ou seja, para impor o encerramento de sua atividade.

E mais, nos procedimentos previstos pela Portaria CAT 122/13 também há outras ofensas ao direito de defesa do contribuinte. Diante

---

3. Súmula Vinculante 21 do STF: É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo. (DJe nº 210 de 10/11/2009, p. 1. DOU de 10/11/2009, p. 1).

do pedido da inscrição fazendária, de sua alteração ou renovação, há a previsão de que o fisco possa:

- convocar para entrevista pessoal, mediante prévia notificação, o sócio, o diretor, o administrador ou o procurador, que deverão comparecer munidos dos originais de seus documentos pessoais, em dia, local e horário designados pelo fisco... (art. 6º, § 1º, item 1) ou;
- exigir a apresentação e juntada de outros documentos necessários à elucidação de qualquer dúvida evidenciada no processo (item 3).

Ora, se de um lado, o contribuinte deseja exercer sua livre iniciativa econômica, e de outro, o fisco quer se garantir de atividades presumivelmente lesivas ao fisco, evidente que, antes daquele prestar informações, deveria o fisco ao menos informar em qual ou quais das hipóteses previstas estaria o contribuinte supostamente em curso. Afinal, se nem há previsões taxativas e objetivas das situações que poderiam impedir sua atividade econômica, não pode o contribuinte ser obrigado a responder a dúvidas do fisco, sem este antes informar quais são os supostos potenciais lesivos cujas suspeitas recaem sobre ele.

Em outras palavras, o contribuinte tem direito de saber sobre o que está sendo fiscalizado. E nesse sentido, vale lembrar que, por disposição do Código paulista de defesa do contribuinte:

- são objetivos do Código (art. 2º) (II) proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar; e (III) assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo-fiscal.
- são direitos do contribuinte (art. 4º) (IV) o acesso a dados e informações, pessoais e econômicas, que a seu respeito constem em qualquer espécie de fichário ou registro, informatizado ou não, dos órgãos da Administração Tributária; (V) a

eliminação completa do registro de dados falsos ou obtidos por meios ilícitos; (VI) a retificação, complementação, esclarecimento ou atualização de dados incorretos, incompletos, dúbios ou desatualizados; (XI) a recusa a prestar informações por requisição verbal, se preferir notificação por escrito; e (XV) a faculdade de se comunicar com seu advogado ou entidade de classe quando sofrer ação fiscal, sem prejuízo da continuidade desta.

- a administração tributária deve seguir princípios da impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, e motivação de seus atos (art. 8º).

Aliás, embora as mencionadas decisões caibam ao Delegado Regional Tributário, qualquer autoridade fiscal poderá lhe encaminhar proposta da dispensa ou da exigência da garantia, seu valor, e prazo de vigência (art. 5º, §2º). Tal atribuição agrava ainda mais a falta de objetividade das situações passíveis de tão grave exigência à atividade econômica.

Ora, nada razoável a sistemática analisada, ao permitir ao fisco autorizar ou não uma atividade econômica de contribuintes, baseado na discricionariedade do agente público. Daí que, na hipótese de “antecedentes fiscais desabonadores”, nítido que a exigência de garantia tem caráter de penalidade, conforme interpretação analógica autorizada pelo art. 108, inc. I, do CTN.

E nesse sentido, o CTN já dispõe que só a Lei pode fixar penalidades para condutas contrárias à Lei e por outras infrações nela previstas, ou também fixar hipóteses de dispensa ou redução de penalidades (art. 97, III e VI, CTN), restando ao decreto dispor para fiel execução da Lei (art. 84, IV, CF), “... *com observância das regras de interpretação estabelecidas...*” no CTN (art. 99, CTN).

Mas ainda que resistisse a tantos vícios, a previsão legal para se exigir garantias (para a inscrição fazendária), deveria ser interpretada “... *da maneira mais favorável ao acusado...*” (art. 112, CTN).

Por fim, de qualquer forma, para referida exigência da garantia, mesmo que fosse por conta de hipóteses taxativas previstas em Lei, inegável que caberia ao fisco o ônus de comprovar eventuais “*indícios ou fundada suspeita de iminente descumprimento de obrigação tributária*” que fossem considerados como antecedente fiscal desabonador. É questão do ônus probatório, em respeito ao devido processo legal e ao direito de defesa.

## **A reversão do problema por Decreto do Governador do Estado de São Paulo**

Em termos práticos, para afastamento das exigências ora combatidas, bastaria ao Governador do Estado de São Paulo, por iniciativa própria, expedir Decreto, revogando expressamente os parágrafos 1 a 5 do art. 21 do RICMS SP e a Portaria CAT 122/13.

Afinal, em seu art. 18, a Lei 6.374/89 dispõe que a exigência da garantia tem de ser “... *conforme disposto em regulamento*...”. Portanto, se não houver disposição regulamentar, não haverá agente público que poderá aplicar tal dispositivo legal.

Entretanto, se revogada só a Portaria CAT 122/13, ainda que improvável, nada impedirá que o fisco paulista negue inscrições fazendárias, com amparo nos combatidos dispositivos do RICMS. Assim, ainda que fosse correto, não seria suficiente que o próprio Coordenador da Administração Tributária revogasse sua Portaria CAT 122.

Enfim, o Governador do Estado de São Paulo tem o poder necessário para tal solução jurídico-política.

## **Convite à atuação do CODECON**

Outra oportunidade de resolução da questão seria via o Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte e Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte – CODECON, por iniciativa de qualquer de seus membros,

independentemente de casos concretos em que haja as exigências aqui combatidas.

Afinal, são atribuições do CODECON paulista (art. 23, LC 939/03):

- I - planejar, elaborar, propor, coordenar e executar a política estadual de proteção ao contribuinte;
- II - receber, analisar e dar seguimento a reclamações encaminhadas por contribuinte (...)

Ao passo que o referido Código de Defesa dos Contribuintes tem como objetivos (art. 2º):

- (...) II - proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar, de lançar e de cobrar tributo instituído em lei;
- III - assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo-fiscal em que tiver legítimo interesse; IV - prevenir e reparar os danos decorrentes de abuso de poder por parte do Estado na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos de sua competência;
- (...) VII - assegurar o regular exercício da fiscalização.

Assim, há clara necessidade de que, via CODECON, também haja pedidos de que o Governador do Estado de São Paulo revogue os parágrafos 1 a 5 do art. 21 do RICMS SP e a Portaria CAT 122/13.

## **Combatendo judicialmente as atrocidades**

Diante das exigências aqui combatidas, caberá ao contribuinte buscar solução administrativa ou judicial, embora mais recomendável seja mesmo a segunda via. Afinal, em âmbito administrativo, o Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte e Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte – CODECON, não tem competência para anular/desconstituir exigências fiscais, mas apenas abrir representação contra o

servidor responsável pelas exigências combatidas (art. 24, parágrafo 1º, LC 939/03), que, entretanto, estará aplicando a legislação vigente.

Não bastasse, certamente será necessária uma tutela de urgência, não prevista na via administrativa da Lei Complementar paulista 939/03.

E mais, ainda no âmbito administrativo, considerando que a absurda exigência de garantia está presente no artigo 18 da Lei paulista 6.374/89, há de se reconhecer a vedação legal (art. 28, Lei SP 13.457, de 11/03/2009) de ser afastada a aplicação de dispositivo de lei, com base em alegada inconstitucionalidades federal e/ou estadual.

De outro lado, diante da intimação da exigência combatida neste texto, o contribuinte poderá, em 120 dias, interpor mandado de segurança, se a questão não demandar dilação probatória (*“O mandado de segurança é via processual angusta, em que não há fase de dilação probatória, razão pela qual o impetrante deve fazer prova pré-constituída das alegações que justificam a sua pretensão mandamental”* [RMS 44247/MS]). Mas não havendo circunstâncias que dispensem dilação probatória (difícil, em vista das hipóteses das exigências a serem combatidas), o recomendável será ação cominatória, visando obtenção da inscrição fazendária independente das exigências combatidas, com pedido liminar (art. 273, inc. I, CPC).

Certamente bastará o Estado de São Paulo iniciar aplicação da Portaria aqui analisada, que começarão a aparecer pronunciamentos judiciais contrários a ela.

## Conclusões

Por todo o exposto, conclui-se que:

1. A Portaria CAT 122/13 está parcialmente amparada nos §§ 1º a 5º do artigo 21 do Regulamento paulista do ICMS (aprovado pelo Decreto SP 45.490/2000), que, por sua vez, regulamentam o artigo 18 da Lei paulista 6.374, de 02/03/1989.

2. Entretanto, nenhum de tais dispositivos tem fundamento constitucional, sendo que, nos diversos aspectos apontados neste texto, trazem inconstitucionalidades materiais, em ofensas às Constituições Federal e Estadual paulista, e também ao CTN e ao Código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São Paulo.
3. Nesse sentido, há de se destacar as ofensas à livre iniciativa, fundamento da República e da ordem econômica, e aos princípios da legalidade administrativa e tributária, da moralidade, da impessoalidade, da razoabilidade, ao direito de defesa e ao devido processo legal. Afinal, não há qualquer amparo jurídico na pretensão fazendária de, a pretexto de maior eficiência arrecadatória, condicionar o desenvolvimento de atividades econômicas lícitas à prestação de garantias de quitação de futuros e eventuais fatos geradores de tributos.
4. Não fosse pela revogação, por meio de nova lei paulista, do artigo 18 da Lei paulista 6.374, de 02/03/1989, fácil solução das combatidas atrocidades da legislação paulista seria a revogação, pelo próprio Governador do Estado de SP, dos parágrafos 1º a 5º do artigo 21 do Regulamento paulista do ICMS (aprovado pelo Decreto SP 45.490/2000).
5. Ainda, no âmbito administrativo institucional, são adequadas reclamações perante o CODECON paulista, a quem caberá oficiar o Governador, pleiteando a revogação dos §§ 1º a 5º do artigo 21 do Regulamento paulista do ICMS (aprovado pelo Decreto SP 45.490/200).
6. De outro lado, se o contribuinte se deparar com exigências fazendárias formuladas nos termos da Portaria CAT 122/2013, lhe restará se socorrer do Judiciário. E assim poderá fazer via mandado de segurança, se (i) dentro de 120 dias de ser intimado da exigência a ser combatida, e (ii) seus pedidos puderem ser resolvidos por documentos apresentados na petição inicial, ou seja, dispensando dilação provatória. Caso contrário, lhe restará a ação cominatória. Mas em qualquer via judicial, necessário o pedido de tutela de urgência, para a célere expedição da inscrição fazendária.

## Referências

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil* – arts. 170 a 192. São Paulo: Saraiva, s.d. v. 7, p. 39.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 29.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 10 de maio de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm).

BRASIL. *Código Tributário Nacional* – Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)

\_\_\_\_\_. *Decreto de São Paulo 45.490, de 30 de novembro de 2000*. Disponível em [http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut).

\_\_\_\_\_. *Lei do Rio do Grande do Sul 8.820, de 27 de janeiro de 1989*. Disponível em <http://www.al.rs.gov.br/site/>

\_\_\_\_\_. *Lei do Rio do Grande do Sul 10.908, de 30 de dezembro de 1996*. Disponível em <http://www.al.rs.gov.br/site/>

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar de São Paulo 939, de 03 de abril de 2003*. Disponível em <http://www.fazenda.sp.gov.br/ouvidoria/legis04.shtm>.

\_\_\_\_\_. *Lei de São Paulo 6.374, de 03 de março 1989*. Disponível em [http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut).

\_\_\_\_\_. *Lei de São Paulo 12.294, de 06 de março de 2006*. Disponível em [http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut).

\_\_\_\_\_. *Portaria CAT 122, de 04 de dezembro de 2013*. Disponível em [http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp. 414.486/RS*, Min. LUIZ FUX, 1ª. T., j. 7.5.02, DJ 27.5.02, p. 142. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200200167687&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>

\_\_\_\_\_. *REsp 883844/PR*, 2ª turma, DJ 18.08.2009. Rel. Min. HERMAN BENJAMIN DJe: 27/04/2011. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200601957202&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>

\_\_\_\_\_. *RMS 44247/MS*, 2ª Turma, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJ 23.10.2014, DJe: 05/11/2014. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199400048823&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 173/DF*, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, DJ: 25/09/2008, DJe 19-03-2009. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=1493516>.

\_\_\_\_\_. *Súmula 70*, Sessão Plenária de 13/12/1963. Disponível em [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_001\\_100](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_001_100)

\_\_\_\_\_. *Súmula 127*, Sessão Plenária de 13/12/1963. Disponível em [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_101\\_200](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_101_200)

\_\_\_\_\_. *Súmula 323*, Sessão Plenária de 13/12/1963. Disponível em [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_301\\_400](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400)

\_\_\_\_\_. *Súmula 547*, Sessão Plenária de 03/12/1969. Disponível em [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_501\\_600](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600)

\_\_\_\_\_. *Súmula Vinculante 21*. DJe nº 210 de 10/11/2009. Disponível em [http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudencia-SumulaVinculante/anexo/Enunciados\\_Sumula\\_Vinculante\\_ST-F\\_1\\_a\\_29\\_e\\_31\\_a\\_37.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudencia-SumulaVinculante/anexo/Enunciados_Sumula_Vinculante_ST-F_1_a_29_e_31_a_37.pdf)

\_\_\_\_\_. *RE 565048/RS*, DJ: 29.05.2014, Rel. Min. Marco Aurélio, DJE 09/10/2014. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2561427>

**PARECER**



**COMPETÊNCIA LEGISLATIVA DA UNIÃO,  
ESTADOS, MUNICÍPIOS E DISTRITO FEDERAL  
PARA REGISTRAR, ACOMPANHAR E FISCALIZAR  
PESQUISA E EXPLORAÇÃO DE RECURSOS  
HÍDRICOS. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI DO  
ESTADO DO PARÁ Nº 8.091/2014 QUE INSTITUIU  
TAXA PARA TAL FINALIDADE. – PARECER.**

**Ives Gandra da Silva Martins**

**Consulta**

Formula-me o consulente, por intermédio de seu eminente Procurador Geral, Dr. Antonio Sabóia de Melo Neto, a seguinte consulta:

Honrado em cumprimentá-lo, na condição de Procurador Geral do Estado do Pará e tendo em vista que recentemente foi sancionada a Lei Estadual nº 8.091/2014, venho consultar V. Ex<sup>a</sup>. sobre a possibilidade de exarar parecer jurídico a respeito da constitucionalidade, ou não, da norma em comento, fixando, desde logo, o valor da verba honorária respectiva, a fim de que o Estado possa, nos termos da Lei 8.666/93, analisar a possibilidade de contratar os serviços de V.Ex<sup>a</sup>. Para tanto, encaminho a consulta abaixo:

Trata-se de controvérsia acerca da possibilidade de Lei Ordinária Estadual estabelecer a cobrança de Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos - TFRH, e o Cadastro Estadual de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos - CERH.

Com efeito, o artigo 26, inciso I, Constituição da República de 1988 prevê que:

“Art. 26. Incluem-se entre os bens dos Estados:

I - as águas superficiais ou subterrâneas, fluentes, emergentes e em depósito, ressalvadas, neste caso, na forma da lei, as decorrentes de obras da União;...”

Não se pode perder de vista ainda que o art. 23, inciso XI, da Constituição da República de 1988 autoriza os Estados a legislar a respeito da fiscalização de seus recursos hídricos. Senão, vejamos:

“Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios;...”

Nesse escopo, o Estado do Pará, que possui reconhecida abundância de mananciais e extensas bacias hidrográficas, donde se destacam os rios Amazonas, Tocantins, Tapajós, Xingu, Jarí e Pará, não estava dotado, até a edição da lei em questão, de qualquer fiscalização dirigida especificamente à exploração dos seus recursos hídricos.

A crise nacional de recursos dessa natureza, evidenciada pela dificuldade de abastecimento de água que assola São Paulo, a maior capital deste país, gerou um alerta de proporções sem precedentes e que exige do Poder Público uma resposta urgente e inadiável no sentido de criar políticas públicas que objetivem promover o uso racional desse bem finito; controlar e fiscalizar seu uso especialmente para fins comerciais. Dentro desse contexto e fundado no comando constitucional acima exposto, foi elaborada a Lei nº 8.091/2014.

O artigo 77 do Código Tributário Nacional estabelece a possibilidade de cobrança de taxas pelos Estados, desde que respeitados os seguintes princípios:

“Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas”.

A Lei em comento, utilizando-se do poder-dever de acompanhar, fiscalizar e controlar a exploração de seus aquíferos, estabeleceu a

imposição de taxa (TFRH) destinada à manutenção da estrutura colocada à disposição da Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Sustentabilidade – SEMAS para atingir o escopo da norma.

Tal cobrança foi estipulada com base no Poder de Polícia previsto no artigo 78 do CTN e sua base de cálculo é a Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará – UPP-PA por m<sup>3</sup> (metro cúbico) de recurso hídrico utilizado.

Consta da mensagem de encaminhamento do Projeto de Lei à Assembleia Legislativa paraense as seguintes justificativas:

“Ressalte-se que a exploração e aproveitamento de recursos hídricos possuem grande importância para o Estado, notadamente diante do enorme potencial hídrico da região amazônica, utilizada em diversas áreas, especialmente, para geração de energia hidrelétrica. A taxa pelo exercício do poder de polícia que se pretende instituir visa garantir uma exploração sustentável, assegurando os interesses coletivos, sendo necessária a utilização de uma grande estrutura para controlar, acompanhar e fiscalizar a atividade privada.

A criação do Cadastro Estadual de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos – CERH tem por finalidade manter e consolidar dados para a obtenção de informações que subsidiarão decisões de políticas públicas relativas à exploração e aproveitamento de recursos hídricos no Estado.”

Por ocasião do debate na Assembleia Legislativa Estadual, se opuseram contra a lei alguns obstáculos sobre os quais seria importante colher o entendimento do ilustre parecerista. Em resumo foram eles:

- a) A competência para fixar a cobrança de taxa sobre recursos hídricos seria exclusiva e/ou privativa do Congresso Nacional;
- b) A cobrança deveria ser instituída por meio de lei complementar;
- c) A base de cálculo da TFRH é idêntica à de imposto (ICMS);
- d) Não há contraprestação, por parte do Estado, de serviço público específico e divisível que justifique a sua cobrança;
- e) A destinação da arrecadação da TFRH não pode ser genérica; é vedada a sua utilização com o fim de cobrir gastos ordinários da Administração.

Postos os fatos, passamos aos quesitos:

1. A atividade administrativa criada pela Lei Estadual nº 8.091/2014 enquadra-se na competência comum prevista no art. 23, XI, da CRFB/88?
2. Levando-se em consideração o art. 23, XI, da CRFB/88, a exação estipulada pela Lei nº 8.091/2014 é constitucional?
3. A Lei nº 8.091/2014 sofre de algum vício de inconstitucionalidade formal ou material?
4. A atividade administrativa descrita na Lei nº 8.901/2014 configura exercício do Poder de Polícia apto a justificar a instituição do tributo em comento?
5. A base de cálculo prevista para a TFRH está de acordo com os ditames constitucionais e infraconstitucionais? E em relação à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal?
6. A destinação da arrecadação da TFRH está de acordo com o ordenamento legal aplicável a essa espécie tributária? E quanto à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal?

## Resposta

Antes de passar a responder às questões formuladas pelo ilustre procurador-geral, tecerei algumas considerações de natureza constitucional, de legislação complementar e ordinária pertinentes ao ponto fulcral da consulta, ou seja, da constitucionalidade ou não da Lei Estadual nº 8.091/2014.

A primeira consideração que faço é de que, para assunto semelhante, já ofertei parecer ao Governo do Pará, que se revelou exitoso junto à Suprema Corte (Taxa de fiscalização mineral do Estado do Pará)<sup>1</sup>.

Discutia-se, à época, se o Estado teria ou não direito a estatuir uma taxa de fiscalização sobre a exploração de minérios em seu território (Lei

---

1. Revista dos Tribunais nº 919, maio de 2012, p. 403/439)

7.591/11), em face de a matéria ser regida por lei federal, por determinação da Magna Carta<sup>2</sup>.

Mostrei, então, que, nas questões ambientais, a competência dos entes federativos é comum e não concorrente, em face de serem a biodiversidade e o meio ambiente patrimônio da nação, motivo pelo qual as despesas com sua preservação podem e devem ser ressarcidas por intermédio da espécie taxa, principalmente no que diz respeito à fiscalização necessária para que as leis sejam bem aplicadas e a degradação ambiental não ocorra<sup>3</sup>.

---

2. O artigo 2º da Lei 7.591/11 tem a seguinte dicção:

“Art. 2º Fica instituída a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - TFRM, cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento, realizada no Estado, dos recursos minerários.”

3. Escrevi, então:

“Não há o que se contestar quanto ao direito do Estado de exercer seu poder de polícia, de resto OUTORGADO EXPRESSAMENTE PELA CONSTITUIÇÃO desde 1988.

O frágil do argumento de que caberia à União competência privativa para legislar sobre os recursos minerais (art. 22, inc. XII) e que os recursos minerais são bens da União, não resiste à EXPRESSA COMPETÊNCIA OUTORGADA NO INCISO XI DO ARTIGO 23, QUE ATRIBUI TAL PODER DE POLÍCIA AOS ESTADOS E MUNICÍPIOS.

A prevalecer os argumentos de que sobre tal matéria não poderiam Estados e Municípios legislar, à evidência, implicaria em uma de duas:

a) admitir que o disposto no inciso XI do art. 23, desde 5 de outubro, nunca integrou a competência comum dos entes federativos, tendo sido um “lapso constitucional” lá ter sido incluído;

ou

b) ter sido revogado pelos dois outros artigos, no exato momento em que entrou em vigor.

As duas hipóteses, por sua incoerência, ilogicidade, injuridicidade e falta de bom senso não podem ser admitidas, até porque, na hermenêutica constitucional, a lei maior não pode conter palavras inúteis.

Em outros termos, cabe ao intérprete conciliar os dispositivos vigentes e de eficácia plena, no caso, como a homenagem maior que se pode fazer à inteligência dos constituintes” (parecer citado publicado na RT nº 919, maio/2012, p. 433).

Há algo de semelhante no novo parecer que passo a elaborar, na linha de minha inteligência anterior sobre a matéria e na dos “Comentários à Constituição do Brasil”<sup>4</sup>, que elaborei com Celso Bastos<sup>5</sup>.

A segunda consideração diz respeito às competências legislativas privativas, comuns, concorrentes e suplementares.

Estão o “caput” do artigo 22, 23, 24 e 30, incisos I e II assim redigidos:

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

.....

IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão;

.....

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

.....

VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

---

4. Comentários à Constituição do Brasil, volume 9, Ives Gandra e Celso Bastos, artigo 223, Ed. Saraiva.

5. Escrevi:

“O artigo 225 é uma carta de princípios para a proteção do meio-ambiente. Inicia, o constituinte, seu discurso afirmando que todos, no Brasil, têm direito ao “meio-ambiente ecologicamente equilibrado”, isto é, não destruído, nem aviltado por interesses de qualquer natureza, inclusive econômicos, visto que se trata de um patrimônio nacional, coletivo e individual dos que aqui vivem:

O discurso continua afirmando que o meio-ambiente equilibrado é bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida.

A primeira parte, portanto, torna o meio-ambiente propriedade coletiva de toda a sociedade, visto que, na segunda parte, o constituinte, reconhece ser tal propriedade coletiva essencial à sadia qualidade de vida:

Essa postura do legislador supremo torna as “**deseconomias externas**” (utilização do bem da coletividade a custo zero, como as águas dos rios para a indústria de celulose; os peixes, para a indústria de produtos alimentícios) sujeitas a regras especiais e até a tributo compensatório pelos danos ao meio-ambiente, cuja instituição é permitida pelo artigo 149 (contribuições especiais para intervenção no domínio econômico)” (Comentários à Constituição do Brasil, 8º volume, Ives Gandra Martins e Celso Bastos, Ed. Saraiva, São Paulo, 2ª ed., 2000, p. 960/1).

VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;

.....

XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios;

.....

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

.....

VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição;

.....

VIII - responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;

.....

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

.....

O primeiro artigo elenca a competência privativa da União para as matérias lá estabelecidas, entendendo eu, na linha de Fernanda Dias Menezes, que as competências privativas e exclusivas assemelham-se.

Por competência privativa entende-se aquela que pertence somente ao ente federativo indicado para legislar, sendo, pois, área constitucionalmente vedada a qualquer outra entidade da Federação, nesta matéria. Pertence o direito de legislar exclusivamente àquela pessoa jurídica de Direito Público designada<sup>6</sup>.

---

6. Sobre este artigo Manoel Gonçalves Ferreira Filho escreve:

“Este dispositivo fixa a competência da União em matéria legislativa. Assim, ‘ipso facto’, circunscreve a competência que remanesce para os Estados (e indiretamente para os Municípios). Dele decorre também a esfera de competência do Congresso Nacional.

No caso, o artigo 22 atribui à União e o artigo 30, inciso I ao Município competências privativas sobre as áreas designadas nos dispositivos, muito embora à falta do vocábulo “privativo” no inciso I, do artigo 30, muitos constitucionalistas entendam que a área não é exclusiva<sup>7</sup>.

Pessoalmente, considero que a exclusividade está no fato de que os assuntos de interesse local só podem interessar ao Município, entidade federativa erigida pela Constituição para administrar tais assuntos.

Nas competências comuns do artigo 23, todas as quatro entidades federativas têm poder de legislar, não havendo prevalência de uma sobre as outras. Nem mesmo o parágrafo único do artigo 23 sugere qualquer superioridade, pois cuida de cooperação entre iguais e não de subordinação de entidades, umas às outras<sup>8</sup>.

---

Consoante observa Pontes de Miranda, pela extensão do campo da competência legislativa da União de 1934 em diante, se foram, de mais e mais, apertando os laços entre os Estados -membros, como se foi procedendo a centralização, ao menos jurídica (cf. Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1 de 1969, cit., t. 2, p. 51).

Legislar. O que se compreende no termo ‘legislar’? A doutrina norte-americana por muito tempo polemizou a este respeito, ao interpretar a chamada ‘cláusula de comércio’ da Constituição de Filadélfia (art. 1.º, seção VIII, n. 3). Atualmente é pacífico que o poder de legislar ou de regular ‘é o poder de governar, isto é, o poder de restringir, proibir, proteger, encorajar, promover, tendo em vista qualquer objetivo público, desde que não sejam violados direitos constitucionais das pessoas’ (Edward S. Corwin, A Constituição norte-americana e seu significado atual, Rio de Janeiro, Zahar, p. 48)” (Comentários à Constituição brasileira de 1988, Saraiva, 1990, v. 1, p. 170).

7. Celso Bastos ensina:

“O direito constitucional anterior já utilizava esta técnica de partilha de competências consistente em conferir ao município uma competência privativa, mas de natureza um tanto vaga ou indeterminada, sem as características das competências expressamente enunciadas. O que houve de novo foi o abandono da expressão “peculiar interesse”, cláusula-chave para determinação da competência constitucional desde 1891, pela expressão equivalente “assuntos de interesse local”. Portanto, este inciso ora examinado contém a explicitação da chamada competência privativa não enumerada do município” (Comentários à Constituição do Brasil, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, 3º vol. Tomo II, ob. cit. p. 267).

8. José Afonso da Silva, didaticamente, fala da classificação das competências:

“Competência é a faculdade juridicamente atribuída a uma entidade, ou a um órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões. Competências são as diversas

Tenho defendido que a lei complementar, quando cuida de normas gerais que obrigam União, Estados e Municípios, não é uma lei federal, mas nacional. Empresta, a União, seu aparelho normativo para que a Federação legisle, objetivando o equilíbrio do Estado, em suas diversas unidades. É de se compreender, pois, que não haja subordinação no exercício desta competência<sup>9</sup>. Até porque se a União tem no presidente da República seu representante oficial, o Legislativo Federal é composto por deputados de todos os Estados e de muitos Municípios na Câmara, e por parlamentares de todos os Estados, no Senado Federal. A lei complementar, nesta hipótese, portanto, não é uma lei da União, mas da Federação.

---

modalidades de poder de que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções.

Isso permite falar em espécies de competências, visto que as matérias que compõem seu conteúdo podem ser agrupadas em classes, segundo sua natureza, sua vinculação cumulativa a mais de uma entidade e seu vínculo à função de governo. Sob esses variados critérios, podemos classificar as competências primeiramente em dois grandes grupos com suas subclasses: I — competência material, que pode ser: a) exclusiva (art. 21); e b) comum, cumulativa ou paralela (art. 23); II — competência legislativa, que pode ser: a) exclusiva (art. 25, §§ 1.º e 2.º); b) privativa (art. 22); c) concorrente (art. 24); d) suplementar (art. 24, § 2.º).

Essas competências, sob outro prisma, podem ser classificadas quanto à forma, conteúdo, extensão e origem” (Curso de direito constitucional positivo, 5. ed., Revista dos Tribunais, 1989, p. 413 -4).

9. Escrevi:

“Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.

É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação - no que têm razão -, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental” (Comentários à Constituição do Brasil, vol. 6, tomo I, Celso Bastos e Ives Gandra Martins, Ed. Saraiva, 2001, 2ª. ed., p. 79).

Está o parágrafo único assim redigido:

Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)<sup>10</sup>.

Na competência concorrente, ao contrário, há um predomínio da União. Suas leis, pelo § 3º do artigo 24, versam matérias que determinam a prevalência da União. São leis ordinárias federais, isto é, da União, e não leis complementares, apesar de subordinarem, quando publicadas, às demais entidades, que poderão, todavia, em sua ausência, editar as leis que julgarem necessárias para o cumprimento do desiderato constitucional<sup>11</sup>.

---

10. José Afonso da Silva assim o comenta:

“NORMAS DE COOPERAÇÃO ENTRE UNIÃO, ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICIPIOS. É o que consta do parágrafo único do artigo em comentário. O sistema constitucional anterior consignava norma semelhante para dizer que a União, os Estados e os Municípios poderiam celebrar convênios para execução de suas leis, serviços ou decisões, por intermédio de funcionários federais, estaduais ou municipais. Era norma de eficácia plena e de aplicabilidade imediata, porque não exigia lei para sua incidência. Agora o texto exige leis complementares que fixem normas para a cooperação entre as entidades componentes da Federação. Vale dizer: as normas estabelecidas nas leis complementares é que vão decidir da natureza e extensão da cooperação, mas a regra constitucional já indica seu objeto geral — ou seja: visa ao equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional. Isso parece limitar a cooperação a objetivos nacionais. É claro que nada impede que se faça a cooperação entre Estados, ou entre Estados e Municípios, visando ao equilíbrio e desenvolvimento e ao bem-estar em âmbito regional ou das comunidades locais. Isso, aliás, decorre da competência das entidades referidas, até sem a necessidade de uma norma como a que estamos comentando” (Comentário contextual à Constituição”, Malheiros Editores, São Paulo, 7ª. Ed., 2010, p. 279).

11. Manoel Gonçalves Ferreira Filho sobre a competência concorrente escreve:

“NORMAS GERAIS. Em face do texto em estudo, sempre que a competência é concorrente, à União apenas cabe fixar “normas gerais”.

Não é fácil conceituar “normas gerais” pelo ângulo positivo. Pode-se afirmar, e corretamente, que “normas gerais” são princípios, bases, diretrizes que hão de presidir

Por isto fala, o constituinte, em “cooperação” entre as entidades federativas quando da competência comum, e em normas gerais “estabelecidas pela União”, se concorrente a competência. Estão os §§ 1º a 4º, do artigo 24 assim redigidos:

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Por fim, têm os Municípios uma competência legislativa suplementar, ou seja, de suprir as leis federais e estaduais, no que couber e, à evidência, por força dos artigos 25 e 29 da Constituição Federal, subordinadas estas, às Constituições Federal e Estaduais<sup>12</sup>.

---

todo um subsistema jurídico. Sempre haverá, no entanto, em face de casos concretos, dúvida sobre até onde a norma será efetivamente geral, a partir de onde ela estará particularizando.

Mais fácil é determinar o que sejam “normas gerais” pelo ângulo negativo. Quer dizer, indicar os caracteres de uma norma que não é “geral”; é, conseqüentemente, específica, particularizante, complementar.

Realmente são particularizantes as normas que visem a adaptar princípios, bases, diretrizes a “necessidades e peculiaridades regionais”, como está na parte final do art. 24, § 3º” (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, volume 1, Ed. Saraiva, 3ª. Ed., 2000, p. 191/2).

12. Os “caputs” dos artigos 25 e 29 da CF estão assim redigidos:

“ Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.

.....

Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara

Em outras palavras, é meramente supletiva e não conflitiva, concorrente ou comum, a competência municipal, podendo apenas complementar, no interesse do Município, o que for omissivo nas legislações federal ou estadual sobre qualquer matéria, sujeita aos princípios e diretrizes da Constituição.

A terceira consideração que faço é de que o meio ambiente é patrimônio nacional que cabe à Federação preservar, estando o “caput” do artigo 225 assim redigido:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Não fala, o constituinte, em União, ou Estado ou Município ou Distrito Federal. Fala em Poder Público, ou seja, a própria Federação, por suas entidades constitutivas. E impõe até mesmo à sociedade sua participação direta na preservação.

A norma constitucional do dispositivo, à nitidez, compõe-se com a competência legislativa comum das entidades federativas em definir regras para preservação ambiental. Não há distinção, em nível de responsabilidade dos entes mencionados, os quais, com a coletividade, devem zelar pelo patrimônio nacional para esta e futuras gerações<sup>13</sup>.

---

Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: .....”.

13. Alexandre de Moraes escreve:

“A Constituição Federal de 1988 consagrou como obrigação do Poder Público a defesa, preservação e garantia de efetividade do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida.

Como bem salientado por Raul Machado Horta, “a Constituição da República de 1988 exprime o estágio culminante da incorporação do Meio Ambiente ao ordenamento jurídico do País”.

Claramente, a água é um dos mais relevantes bens a ser conservado em prol do meio ambiente<sup>14</sup>.

Em 1980, em visita ao Worldwatch Institute, sediado em Washington, entidade especializada em estudos antecipatórios, conversando com Lester Brown, um de seus fundadores e autor do famoso livro “29º dia” – em que, a partir da experiência realizada por alunos franceses, que, nas escolas de 1º grau, plantam feijões numa garrafa com terra, observando que a planta cresce até o 29º dia e depois começa a morrer, por falta de ambiente no limitado espaço em que se encontra – mostrava ele que a terra

---

Assim, no ‘caput’ do art. 225, o texto constitucional afirma que o meio ambiente é bem de uso comum do povo, suscitando diversas questões quanto à efetividade de sua proteção.

A proteção do meio ambiente pelo Direito Constitucional e pelo Direito Internacional suscita diversas vezes conflitos com a clássica noção de soberania, pois como salienta Guido Fernando Silva Soares, “no fundo, o meio ambiente é um conceito que desconhece os fenômenos das fronteiras, realidades essas que foram determinadas por critérios históricos e políticos, e que se expressam em definições jurídicas de delimitações dos espaços do Universo, denominadas fronteiras.

Na verdade, ventos e correntes marítimas não respeitam linhas divisórias fixadas em terra ou nos espaços aquáticos ou aéreos, por critérios humanos, nem as aves migratórias ou os habitantes dos mares e oceanos necessitam de passaportes para atravessar fronteiras, as quais foram delimitadas, em função dos homens” (Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional, 9ª. Ed, Atlas, São Paulo, 2013, p. 2038).

14. Leia-se:

**“Desenvolvimento Nacional e questão ambiental:**

STF — “O princípio do desenvolvimento sustentável, além de impregnado de caráter eminentemente constitucional, encontra suporte legitimador em compromissos internacionais assumidos pelo Estado brasileiro e representa fator de obtenção do justo equilíbrio entre as exigências da economia e as da ecologia, subordinada, no entanto, a invocação desse postulado, quando ocorrente situação de conflito entre valores constitucionais relevantes, a uma condição inafastável, cuja observância não comprometa nem esvazie o conteúdo essencial de um dos mais significativos direitos fundamentais: o direito à preservação do meio ambiente, que traduz bem de uso comum da generalidade das pessoas, a ser resguardado em favor das presentes e futuras gerações” (STF – Pleno – ADI 3.540-MC – rel. Min. Celso de Mello, julgamento: 1º-09-2005)” (Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional, 9ª. Ed, Atlas, São Paulo, 2013, p. 2042/3).

está se aproximando de um 29º dia, na preservação ambiental<sup>15</sup>. Ora, na conversa que mantivemos –fora convidado pelo governo americano para participar de um evento que se prolongou por três semanas sobre “Propostas para a década de 80” – dizia ele que, até o fim da primeira metade do século XXI, o problema da água seria o mais grave a ser enfrentado pela humanidade e a proteção dos recursos hídricos e seu correto aproveitamento, o grande desafio de todos os governos.

O tema é estudado por Thomas Friedman, no seu livro “Quente, Plano e Lotado”<sup>16</sup>, sustentando que a necessidade de recompor o planeta para que se transforme em um “Planeta Verde”, com energia limpa, exige política de águas condizente com a política energética.

Há de se compreender, pois, a preocupação do Constituinte com a proteção do grande patrimônio ambiental e comunitário que é a água, razão por que colocou na competência comum de todos os entes federativos, no inciso XI do artigo 23, a responsabilidade de registrar, acompanhar e fiscalizar<sup>17</sup> as concessões de direitos de pesquisa e exploração dos recursos hídricos, estando o “caput” do dispositivo assim redigido:

---

15. Lester R. Brown , “The Twenty Ninety Day”, Ed. W.W. Norton Company Inc., New York, 1978.

16. Ed. Objetiva, 2010.

17. Escrevi:

A própria expressão “registrar”, a meu ver, implica, inclusive, o direito de NEGAR A EXPLORAÇÃO. A título apenas exemplificativo, e utilizando um exemplo “in extremis”, se se encontrasse uma reserva mineral de larga escala e grande valor no subsolo da Avenida Paulista, a mais valorizada da cidade de São Paulo, onde se concentram os melhores prédios e o centro financeiro do Estado e do Brasil, à evidência, mesmo que a União autorizasse a destruição de todos os prédios e a sua transformação em um canteiro de obras e de extração, tanto o Estado de São Paulo, quanto o Município poderiam não registrar a exploração. Neste particular não prevaleceria o texto ordinário sobre a legislação sobre minérios --que é em grande parte anterior à Carta Magna--, pois a Lei Maior de 1988 permite, nos assuntos de seu peculiar interesse, ao Município legislar, como ao Estado, conforme os artigos 25 e 30, incisos I, IV, VIII e IX da CF.

Raciocinar de forma contrária seria, em verdade, tornar a lei estadual ou municipal, na hipótese, extremamente aviltada, se a União autorizasse e esta autorização terminasse prevalecendo sobre Estados e Municípios. Haveria uma hierarquização de

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: .....

Esta competência é comum, independente da “competência de atribuições” da União em instituir sistema nacional de gerenciamento de recursos hídricos e definir critérios de outorgas de direito de uso. São duas competências distintas.

Está o artigo 21, inciso XIX, da Lei Suprema assim exposto:

Art. 21. Compete à União:

.....

XIX - instituir sistema nacional de gerenciamento de recursos hídricos e definir critérios de outorga de direitos de seu uso; (Regulamento)

.....<sup>18</sup>.

---

competências, NITIDAMENTE NÃO CONSTANTE DA CONSTITUIÇÃO, QUE SÓ A ADMITIU NA COMPETÊNCIA CONCORRENTE DO ARTIGO 24, E NÃO NA COMUM DO ARTIGO 23.

Como o texto atual não possui palavras inúteis, claramente, “registrar” tem sua relevância e densidade no texto, e não pode ser desconsiderada em face da equiparação constitucional das esferas federativas, no que diz respeito à competência comum.

Por outro lado, “acompanhar” e “fiscalizar”, implica, como “registrar”, um autêntico exercício do poder de polícia, que a Constituição permite seja coberto, em seus custos, pelas taxas, cuja dupla faceta, uma delas diz respeito a seu próprio exercício” (no parecer publicado pela RT 919, maio/2012, p. 424/425).

18. Alexandre de Moraes preleciona: “O texto constitucional enumera as matérias nas quais existe a coincidência entre os interesses geral, regional e local, disciplinando, ainda, que leis complementares federais fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

Observe-se que a edição das citadas leis complementares deve observar o princípio básico adotado pelo legislador constituinte em relação à distribuição de competências, ou seja, deve balizar-se pela predominância do interesse” (Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional, 8ª. ed., Editora Atlas, São Paulo, 2011, p. 631).

É interessante notar que, para a competência de atribuições do artigo 21, não utiliza o constituinte o advérbio “privativamente”, como o fez na competência legislativa da União, no inciso 22, onde não há qualquer referência à exclusividade da competência federal sobre recursos hídricos, embora possa genericamente legislar sobre água, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão (inciso IV).

É que, sendo a competência da União comum nesta matéria, toda a competência de atribuições do artigo 21 pode deslocar-se para uma das quatro formas de exercício do poder de produzir leis, expostas nos arts. 22, 23, 24 e 30, inciso II, do diploma maior da República Brasileira.

Como se percebe, a junção dos dois dispositivos, ou seja, o inciso XIX, do artigo 22 e o inciso XI, do art. 23, permite livre atuação dos diversos entes federativos, cabendo apenas, em nível de competência de atribuições, à União, a formulação de critérios para gerenciamento do sistema e definição das outorgas de exploração. Nada impede, inclusive, se assim for necessário, em função do interesse da preservação do meio ambiente, no exercício destas competências, que delegue tais poderes, em face de não ser tal competência exclusiva, como o é aquela indicada no art. 22 da Lei Suprema<sup>19</sup>.

É de se lembrar o art. 176 da CF, cuja dicção é a seguinte:

---

19. Defendi a posição nos comentários que elaborei à CF no concernente ao artigo 23 inciso XI:

“O regime jurídico das transferências dos encargos de exploração de tais riquezas (concessão, permissão ou autorização) torna, todavia, mais fluido o controle da União, sobre permitir a entrada de outras entidades federativas na área de atuação, até mesmo por delegação constitucional.

.....

Os interesses, portanto, estão interligados. Há de se entender, por conseguinte, a competência comum que o constituinte ofertou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios no que diz respeito a essa matéria” (Comentários à Constituição do Brasil, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, 3º volume, tomo I, Ed. Saraiva, 2001, p. 461/2).

Art. 176. As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.

§ 1º A pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais a que se refere o “caput” deste artigo somente poderão ser efetuados mediante autorização ou concessão da União, no interesse nacional, por brasileiros ou empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País, na forma da lei, que estabelecerá as condições específicas quando essas atividades se desenvolverem em faixa de fronteira ou terras indígenas. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

§ 2º - É assegurada participação ao proprietário do solo nos resultados da lavra, na forma e no valor que dispuser a lei.

§ 3º - A autorização de pesquisa será sempre por prazo determinado, e as autorizações e concessões previstas neste artigo não poderão ser cedidas ou transferidas, total ou parcialmente, sem prévia anuência do poder concedente.

§ 4º - Não dependerá de autorização ou concessão o aproveitamento do potencial de energia renovável de capacidade reduzida<sup>20</sup>,

cuida de bens da União e sua exploração, sem conflitar com os dispositivos retrocomentados.

No que concerne ao potencial de energia hidráulica, cuida a Lei Suprema da outorga de aproveitamento, com sua natural disciplina ju-

---

20. Cretella Jr. comenta:

“Igualmente os potenciais de energia hidráulica, ou seja, as fontes produtoras de energia hidráulica, pela primeira vez, por sua importância, em nossos dias, foram incluídos entre os bens da União, ou seja, entre os bens públicos dominicais federais (art. 20, VII), sendo seu aproveitamento efetuado mediante autorização ou concessão outorgadas pela União, no interesse nacional e por brasileiros ou empresas brasileiras de capital nacional, na forma da lei” (Comentários à Constituição 1988, volume VIII, Forense Universitária, Rio de Janeiro, 1ª. Ed., 1993, p. 4145).

rídica, não sendo despidendo citar que o artigo 20, inciso III, da Lei Suprema, declara que:

Art. 20. São bens da União:

.....

III - os lagos, rios e quaisquer correntes de água em terrenos de seu domínio, ou que banhem mais de um Estado, sirvam de limites com outros países, ou se estendam a território estrangeiro ou dele prove-nham, bem como os terrenos marginais e as praias fluviais;

.....

Ora, a outorga de concessão para exploração de potencial energético não retira dos Estados e dos Municípios o direito de fiscalização assegurado pelo artigo 23, inciso XI, pois atividades diversas, mormente levando-se em consideração que, passando os rios pelos territórios dos Estados e dos Municípios, podem afetá-los, se tais recursos e potenciais não forem bem geridos, comprometendo não só o meio ambiente, como, indiretamente, a própria economia da região<sup>21</sup>.

Este é motivo pelo qual, por considerar de tal relevância a preservação dos recursos hídricos, o constituinte impôs a todas entidades federativas a responsabilidade de fiscalização, regulamentação e acompanhamento de pesquisa e exploração de tais recursos.

---

21. Carlos Gomes de Carvalho escreve: “O substratum filosófico do Direito Ambiental é o entendimento de que o bem jurídico a ser protegido não é só mensurável em termos econômicos mas que inclui outros aspectos imprescindíveis e basilares da condição humana: a saúde física e emocional, os valores culturais, estéticos e recreativos, enfim a qualidade de vida.

O Direito Ambiental nasce portanto com uma dupla função: estabelecer a predominância do interesse coletivo sobre o indivíduo, com base no que o mestre Orlando Gomes dizia ser: “a socialização da proteção jurídica contra o uso nocivo da propriedade ou o abuso da liberdade da indústria”; e, simultaneamente, ser a afirmação de um novo conceito da relação entre o homem e a natureza” (Introdução ao Direito Ambiental, 2ª ed., Ed. Letras & Letras, 1991, p. 23).

Neste ponto é fundamental, até por uma homenagem à inteligência do constituinte, lembrar que, se a fiscalização, a partir do respectivo registro, tivesse sido deixada às competências de atribuições e legislativa apenas da União, não teria sentido falar em competência de Estados, Municípios e Distrito Federal e impor também registro, acompanhamento e fiscalização para tais entidades NESTA EXPLORAÇÃO, repito, naquilo que dissesse respeito às repercussões que tal exploração viesse a causar em seu meio ambiente.

Em outras palavras, na outorga de concessões, com implantação do sistema de gerenciamento de recursos hídricos, cabe à União concedê-la e deve definir o sistema, mas pertine à União, Estados, Municípios, o acompanhamento e a fiscalização com respectivo registro, de sua pesquisa e exploração, no que concerne ao controle impeditivo de impacto ambiental negativo de tal exploração sobre seu território.

Pode, portanto, o Estado para o “custo fiscalizatório” da exploração e pesquisa sobre recursos hídricos, impor taxa correspondente, objetivando impedir a degradação do meio ambiente em seus limites de atuação, pois a todo serviço público em prol da comunidade, que constitua exercício do poder de polícia, permite às entidades federativas o direito de cobrar a espécie tributária, denominada taxa<sup>22</sup>.

---

22. Escrevi:

“Em visão maior da noção de serviço público, sobre a qual tantos autores no Brasil e em outros países se debruçaram, não há por que excluir o exercício do poder de polícia como serviço público.

O poder tributante não exerce o poder de polícia para justificar a cobrança da taxa pertinente, mas cobra a taxa relacionada porque exerce o poder de polícia. E o poder de polícia é serviço público profilático, objetivando orientar o comportamento social e empresarial, dentro de regras de ordem e coerência.

Não tivesse natureza de serviço público, a taxa remuneratória pertinente não teria a conformation de tributo, posto que o exercício do poder de artificialmente criado e desrelacionado do interesse social, representaria “ficção jurídica”, inadmissível para a imposição tributárias.

A quarta consideração preliminar diz respeito a essa espécie tributária.

Em 1985 organizei, a pedido do Ministro José Carlos Moreira Alves, o X Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária – Escola de Direito, subordinado ao tema “Taxa e preço público”, matéria que estava sendo discutida no Pretório Excelso para determinar as fronteiras constitucionais das duas formas de cobrança por parte do poder público por serviços prestados à sociedade.

Participaram do livro os seguintes autores: Alcides Jorge Costa, Américo Masset Lacombe, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Gilberto de Ulhôa Canto, Hamilton Dias de Souza, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Marco Aurélio Greco, Sacha Calmon Navarro Coelho, Toshio Mukai, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães e Zelmo Denari, tendo o tema do serviço público pelo exercício do poder de polícia sido tangenciado quando da discussão dos limites de sua cobrança<sup>23</sup>.

Na oportunidade escrevi, no longo trabalho apresentado, que:

Normalmente, em direito, as expressões são auto-explicáveis.

“Serviço público”, como a própria conformação gramatical sugere, é um serviço prestado ao público, de benefício do público e ofertado pelo Estado ou por sua delegação. Sendo “serviço”, corresponde a algo que em sua prestação representa atividade destinada a beneficiar. Sendo “público”, atinge dupla dimensão, ou seja, aquela relacionada com o ente que presta, necessariamente “público” ou delegado, e aquela outra de natureza comunitária.

---

O exercício do poder de polícia “lato sensu” é um serviço público prestado pelo ente tributante, a quem é facultado ressarcir-se pela espécie tributária denominada “taxa” (O sistema tributário na Constituição, 6ª. Ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 89).

23. Taxa e preço público, Caderno de Pesquisas Tributárias volume 10, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1985.

Do que se expôs, pode-se tirar uma primeira e elementar conclusão, antes de entrarmos na análise do que seja atividade do Estado, do que seja serviço público e do que seja sua remuneração. A conclusão é de que nas duas formas de serviços públicos remunerados por taxas (poder de polícia e contraprestacional), aquele conformado pelo poder de polícia tende a beneficiar mais a comunidade que ao usuário e a contraprestação mais ao usuário que à comunidade<sup>24</sup>.

Com efeito, a taxa é expressamente definida, na sua delimitação constitucional, como espécie tributaria, na quinquipartida divisão<sup>25</sup> consagrada pelo constituinte de 1988, no inciso II do art. 145, assim redigido:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

.....

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

.....

Como se percebe, o exercício do poder de polícia antecede a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, na dicção constitucional. E compreende-se, pois, o exercício do poder de polícia pelo Poder Público é função essencial, indispensável para o bem-estar social, cabendo ao Estado, por seus entes federativos, garanti-lo com permanente fiscalização ao fluir da vida comunitária, evitando distorções, distúrbios ou desagregação do tecido social por atividades que possam desfigurá-lo.

---

24. Taxa e preço público, Caderno de Pesquisas Tributárias volume 10, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Resenha Tributária, 2ª. tiragem, São Paulo, 1991, p. 160.

25. Ives Gandra da Silva Martins, "As espécies tributárias numa divisão quinquipartida", Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1976.

O serviço público de natureza contraprestacional, específico e divisível, é relevante, mas será prestado na medida da necessidade do povo, razão pela qual houve por bem o constituinte, em ordem cronológica de importância, colocar, em primeiro lugar, o serviço, remunerado por taxa, pelo exercício do poder de polícia<sup>26</sup>.

E no caso concreto, como venho expondo no presente parecer, é evidente que julgou, o constituinte, tão relevante a fiscalização e acompanhamento da exploração e pesquisa dos recursos hídricos, que não teve qualquer dúvida em colocar tal poder de polícia, tal incumbência constitucional na competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Ora, o artigo 77 do CTN, que antecede a própria Constituição de 1967, definiu o serviço público remunerado por taxa como:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

---

26. Américo Masset Lacombe escreve:

“O conceito de serviço público é um conceito jurídico-positivo e não lógico-jurídico. O autor citado, mais adiante (18) demonstra a impossibilidade de uma definição não formal de serviço público “Haverá serviço público quando o legislador atribua um regime especial - o administrativo - a determinadas atividades”. E define: “Serviço público ou atividade pública é aquela que se consubstancia através do regime jurídico especial, instituído pelo Estado no interesse direto dos fins que consagrar como próprios. Este regime especial instaura procedimentos exorbitantes do direito privado, é derogatório das regras de direito comum e constitui uma situação privilegiada em favor de uma das partes (o Poder Público), excepcionando a igualdade comutativa das situações e vontades jurídicas. Não é, pois, uma qualidade da própria atividade; apenas decorre do regime normativo”. E complementa, com apoio em Jêze, que o único critério válido para reconhecer a existência de serviço público consiste em perquirir a vontade legislativa” (Taxa e Preço público, Caderno de Pesquisas Tributárias, coordenação Ives Gandra Martins, vol. 10, 2ª tiragem, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1991, p. 18).

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (Vide Ato Complementar nº 34, de 1967)<sup>27</sup>.

Aires Fernandino Barreto explica:

Examinemos a primeira variável da subespécie do tributo vinculado laxa: a exigida com fundamento no exercício regular do poder de polícia. Insta acentuar, desde logo, que se trata de uma subespécie gênero; é dizer, encerra em seu bojo vários tipos de taxa. Daí resultar mais preciso falar em taxas exigidas com suporte no exercício regular do poder de polícia.

Para destrinçar o conteúdo da expressão ‘poder de polícia’, vamos recorrer nos ensinamentos de Cirne Lima e de Celso Antônio Bandeira de Mello. O mestre gaúcho ensina que a “... intervenção reguladora da administração pública, reclamada pelas próprias contingências do tempo, do espaço e do convívio em sociedades representa as limitações que pode o poder público impor ao exercício das garantias individuais, preservadas pela Constituição”

E, mais adiante, respondendo a pergunta retórica, explícita que a conceituação de polícia pode ser sintetizada como a contrapartida da justiça. No presente, preleciona o mestre, dita palavra expressa “...toda limitação ou restrição posta coercitivamente pelo Estado à

---

27. “Taxa de licença para localização, instalação e funcionamento. Caixa Econômica Federal. Inexistência de afronta aos arts. 18, 1, e 163 da Constituição Federal (Emenda Constitucional n. 1/69) O Supremo Tribunal Federal tem admitido a constitucionalidade da taxa de licença para localização, instalação e funcionamento de estabelecimentos comerciais e similares, desde que haja órgão administrativo que exercite o poder de polícia do Município e que a base de cálculo não seja vedada. O fato de a Constituição anterior ter atribuído à União, com exclusividade, a intervenção no domínio econômico (art., 163) não limita ou restringe o exercício do poder de polícia da entidade municipal, cuja competência para a imposição de tributos, aí compreendidas as taxas, decorre do próprio texto constitucional. Recurso extraordinário não conhecido” (STF, 1.a Turma, RE 222915-5/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 08.09.1998, DJU 05.02.1999, p. 32)” (Código Tributário Nacional Comentado, Ed. RT, São Paulo, 1999, p. 365).

atividade ou propriedade privada, para o efeito de tomar possível, dentro da ordem, o concorrente exercício de todas as atividades e a conservação perfeita de todas atividades privadas”.

A seu turno, Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que a atividade estatal que tem por fim “condicionar a liberdade e a propriedade ajustando-a aos interesses coletivos designa-se ‘poder de polícia’. (...) Refere-se, pois, ao complexo de medidas do Estado que delinea a esfera juridicamente da liberdade e da propriedade dos cidadãos”.

Dos conceitos e observações em tomo do poder de polícia, expendidos por dois dos nossos mais luminares doutrinadores, deflui que o poder em questão é ínsito a todo ente político<sup>28</sup>.

No momento em que a Constituição outorga a todos os entes federativos a competência legislativa para “registrar, acompanhar, fiscalizar” a pesquisa e exploração dos recursos hídricos, e na medida em que tal fiscalização é exercida por qualquer destes entes, sendo a fiscalização típico exercício do poder de polícia, é evidente que tal fiscalização pode ser remunerada pela espécie taxa. Reitero, todavia, que o poder de polícia objetiva evitar a degradação do meio ambiente no território de cada entidade federativa, mesmo que o bem fiscalizado seja de outra entidade.

Feitas estas considerações passo agora a responder às questões, dividindo as respostas em três blocos, no primeiro, examinando a lei aprovada em confronto com a lei federal; no segundo, rebatendo as inconstitucionalidades alegadas durante a tramitação do projeto; e no terceiro, posteriormente, dando respostas sucintas à série de questões formuladas pelo eminente procurador consultor.

Reza a Lei 8.091/14 em seus artigos 1º e 2º que:

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveita-

---

28. Comentários ao Código Tributário Nacional, volume 1, coordenação de Ives Gandra Martins, 7ª. Ed., Saraiva, 2013, p. 685.

mento de Recursos Hídricos - TFRH, e o Cadastro Estadual de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos - CERH.

CAPÍTULO II DA TAXA DE CONTROLE, ACOMPANHAMENTO E FISCALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE EXPLORAÇÃO E APROVEITAMENTO DE RECURSOS HÍDRICOS – TFRH

Art. 2º Fica instituída a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos -TFRH, cujo fato gerador é o exercício regular do Poder de Polícia conferido ao Estado sobre a atividade de exploração e aproveitamento de recursos hídricos em território paraense<sup>29</sup>.

Como se verifica, não só a lei cuida do acompanhamento e fiscalização, em autêntico exercício do poder de polícia, como definiu qual seja o fato gerador da referida taxa, conformado nos exatos termos permitidos

---

29. Assemelha-se tal taxa à decisão do STF :

“RE (AgRg) nº 176.382-CE:

Relator: Min. Celso de Mello

Ementa: Taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários — Comissão de Valores Mobiliários — Lei n. 7.940/89 — Legitimidade constitucional — Precedentes firmados pelo Plenário do STF — Possibilidade de julgamento imediato de outras causas versando o mesmo tema pelas Turmas ou juízes do STF, com fundamento no “leading case” (RISTF, art. 101) — Agravo improvido. A taxa de fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários, instituída pela Lei n. 7.940/89, é constitucional.

—A taxa de fiscalização da CVM, instituída pela Lei n. 7.940/89, qualifica-se como espécie tributária cujo fato gerador reside no exercício do poder de polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários. A base de cálculo dessa típica taxa de polícia não se identifica com o patrimônio líquido das empresas, incorrendo, em consequência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 145, § 2, da Constituição da República.

O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia. Precedentes” (grifos meus) (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, tomo I, Ed. Saraiva, 2001, São Paulo, p. 53/54).

pela lei suprema e pela lei com eficácia de complementar, que é o CTN (art. 145 inciso II da CF e 77 a 80 do CTN)<sup>30</sup>.

Nos artigos 5º e 6º indica quais sejam os sujeitos passivos e o valor da taxa, estando dispostos como se segue:

Art. 5º Contribuinte da TFRH é a pessoa, física ou jurídica, que utilize recurso hídrico como insumo no seu processo produtivo ou com a finalidade de exploração ou aproveitamento econômico.

Art. 6º O valor da TFRH corresponderá a 0,2 (dois décimos) da Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará - UPF-PA por m<sup>3</sup> (metro cúbico) de recurso hídrico utilizado.

§ 1º O valor da TFRH corresponderá a 0,5 (cinco décimos) da Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará -UPF-PA por 1.000 m<sup>3</sup> (mil metros cúbicos), no caso de utilização de recurso hídrico para fins de aproveitamento hidroenergético.

§ 2º O Poder Executivo poderá reduzir o valor da TFRH, nos seguintes casos: I - para evitar onerosidade excessiva; II - nos casos da utilização de recursos hídricos para a produção na cadeia alimentícia; III - para atender às peculiaridades das diferentes atividades econômicas; IV - considerando a ocorrência de investimentos voluntários para melhorar a qualidade do uso sustentável de água.

O artigo 14 não invade a competência da União no seu direito de outorga, mas objetiva fiscalizar se, na área de seu território onde tais recursos hídricos se encontram, não ocorra agressão ao meio ambiente e exploração indevida prejudicial. Pode o Estado, pois, pedir as informações necessárias, com a finalidade de evitar danos que possam causar a exploração abusiva ou ilegal, os quais seriam suportados pelo Estado. Neste aspecto, está o direito de fiscalizar, controlar, acompanhar, nos limites autorizados pela Constituição e conformados pelo direito facultado à União, quando de tais

---

30. Celso Antonio Bandeira de Mello (Apontamentos sobre o poder de polícia, RDP, 9:57) esclarece que a finalidade do poder de polícia é “condicionar a liberdade e a propriedade ajustando-as aos interesses coletivos”.

concessões<sup>31</sup>. E para isto, por lógica dedução, cabe-lhe fazer o registro de todas as obras exploradas exclusivamente para tais finalidades.

No mais, dispõe a lei de que forma a Secretaria de Estado do Meio Ambiente (art. 3º) responsável pelo exercício do poder de polícia (fiscalização, acompanhamento e registro) exercerá as funções pela lei determinadas.

Por outro lado, a Lei 9.433/97, que regulamenta o inciso XIX do artigo 21 da Lei Suprema, em nada veda – nem poderia, por suprimir competência outorgada pela Constituição – a cobrança de taxa de exercício do poder de polícia, antes esclarecendo qual o sistema adotado para gerenciamento de uma política nacional de recursos hídricos, com definição de seus fundamentos, objetivos, inclusive impondo articulação com os Estados para tal gerenciamento (art. 4º), em suas diretrizes<sup>32</sup>.

Até por que sendo lei ordinária, e não complementar, não é aquela lei que se refere o § único do artigo 23 para atuação conjunta dos entes federativos.

Cuida, ainda, dos instrumentos, planos de recursos hídricos, enquadramento de corpos d'água, outorga de direitos de uso, cobrança pelo uso de recursos hídricos, nos seus arts. 9 e 20, cuja dicção reproduzo:

Art. 19. A cobrança pelo uso de recursos hídricos objetiva:

I - reconhecer a água como bem econômico e dar ao usuário uma indicação de seu real valor;

II - incentivar a racionalização do uso da água;

---

31. Aliomar Baleeiro lembra que:

“Diferentemente das anteriores, a Constituição de 1967, reproduzindo dispositivo da Emenda nº 18, de 1965, consigna um conceito jurídico de taxa “pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição, específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”.

A definição, exceto quanto à cláusula “pelo exercício regular do poder de polícia”, corresponde à noção teórica e doutrinária clássica e acima exposta” (Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1970, p. 285).

32. “Art. 4º A União articular-se-á com os Estados tendo em vista o gerenciamento dos recursos hídricos de interesse comum.”

III - obter recursos financeiros para o financiamento dos programas e intervenções contemplados nos planos de recursos hídricos.

Art. 20. Serão cobrados os usos de recursos hídricos sujeitos a outorga, nos termos do art. 12 desta Lei.

Parágrafo único. (VETADO).

A lei cuida também do sistema de informações e da ação do Poder Público.

Em todos os dispositivos não há a mínima vedação ao exercício do poder de polícia, por parte dos Estados, para defesa de seu meio ambiente, mesmo que a exploração de recursos hídricos seja de bens da União. A taxa do Estado é preservativa do meio ambiente de seu território, através do poder de polícia. Não é concessiva de outorgas para a exploração. A diferença é nítida, clara e inequívoca.

Tem também os Estados o direito de outorga, mas este, só será possível ser exercido nas esferas de sua competência, vale dizer, cobrar inclusive valores semelhantes aos da União neste poder de conceder, como determina o artigo 30 da Lei, assim redigido:

Art. 30. Na implementação da Política Nacional de Recursos Hídricos, cabe aos Poderes Executivos Estaduais e do Distrito Federal, na sua esfera de competência:

I - outorgar os direitos de uso de recursos hídricos e regulamentar e fiscalizar os seus usos;

II - realizar o controle técnico das obras de oferta hídrica;

III - implantar e gerir o Sistema de Informações sobre Recursos Hídricos, em âmbito estadual e do Distrito Federal;

IV - promover a integração da gestão de recursos hídricos com a gestão ambiental<sup>33</sup>.

---

33. José Cretella Jr. lembra que:

“É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios (art. 23, XI), devendo a correspondente lei

É de se verificar que se trata de operações distintas, aquelas referidas no art. 30 sobre as áreas de competência. Este direito do Estado é amplo sobre os bens próprios, incluindo a taxa estudada neste parecer, incidente SOBRE TODOS OS RECURSOS HÍDRICOS EXISTENTES em seus territórios, mesmo que sejam bens da União. Tem apenas o escopo limitado do exercício do poder de polícia, objetivando sua integridade territorial. Complementa e auxilia, portanto, a União e os Municípios naqueles recursos que constituem bem patrimonial das referidas entidades federativas. Em termos distintos, a fiscalização para evitar degradação do meio ambiente é serviço público diferente da outorga e fiscalização feita pela União para exploração de recursos hídricos.

A seguir, a lei cuida do sistema de gerenciamento, com objetivo de determinar a composição dos órgãos controlados, por matéria que foge ao escopo deste parecer.

O Decreto nº 4.613/2003 apenas regulamenta o órgão controlador da União mencionado na referida lei<sup>34</sup>.

Ora, em nenhum dispositivo dos dois diplomas há qualquer impedimento a que possam os Estados cobrar uma taxa pelo exercício do poder de polícia sobre a fiscalização que a Constituição lhe confere de todos os recursos hídricos da União e dos Municípios que possam afetar a sua integridade territorial por má gestão dessa exploração. Entendo que tem

---

complementar fixar normas para essa cooperação simultânea, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional (art. 23, parágrafo único)” (Comentários à Constituição brasileira de 1988, Forense Universitária, 1991, v. 4, p. 1770).

**34. DECRETO Nº 4.613, DE 11 DE MARÇO DE 2003.**

Regulamenta o Conselho Nacional de Recursos Hídricos, e dá outras providências.

**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA**, no uso das atribuições que lhe confere o art. 84, incisos IV e VI, alínea “a”, da Constituição, e tendo em vista o disposto nas Leis nºs 9.433, de 8 de janeiro de 1997, e 9.984, de 17 de julho de 2000,

**DECRETA:**

Art. 1º O Conselho Nacional de Recursos Hídricos, órgão consultivo e deliberativo, integrante da estrutura regimental do Ministério do Meio Ambiente, tem por competência:

o Estado a obrigação de cuidar de todos os aspectos que dizem respeito à sua integridade territorial, mantendo sob rígido controle tudo aquilo que possa prejudicar sua área territorial. Tal trabalho, tal exercício do poder de polícia é benéfico inclusive para a União, que passa a contar com um trabalho não só complementar, mas essencial para que suas outorgas sejam corretamente exploradas, pois sempre o corpo de servidores locais disponíveis para a tarefa é bem maior do que aquele que possui a União.

Não há, portanto, qualquer vedação na Constituição, que concede tal direito a todos os entes federados de fiscalização e acompanhamento da exploração de recursos hídricos, visto que a Lei 9.433/97, em nenhum momento, repito, apresenta vedação a que Estados e Municípios assim ajam, para atuação na proteção de ambientes de seu território<sup>35</sup>.

Não há, assim sendo, qualquer óbice entre as linhas definidas pela União na regulação do sistema de gerenciamento e o direito de execução e poder de polícia em seu território pelos Estados, a fim de verificar se o sistema está sendo bem gerido, cobrando a taxa respectiva, no que diz respeito à preservação de seu meio ambiente.

Passo agora a responder as objeções levantadas durante a tramitação do projeto na Assembléia Legislativa do Pará.

A primeira objeção seria a de que a competência para fixar a cobrança da taxa seria exclusiva e/ou privativa do Congresso Nacional.

---

35. Oscar Dias Corrêa escreve: “Questão nova incluída no texto constitucional relaciona-se com o meio ambiente, preocupação que vem atingindo áreas cada vez mais ampliadas da opinião pública.

Principalmente em país como o Brasil, onde essas preocupações só recentemente se inseriram na órbita do interesse nacional e começam a polarizar extensas camadas populares, conscientizadas da necessidade de defesa do meio ambiente, essencial à preservação da vida.

Ao lado, porém, dos que se dispõem a essa defesa, surgem os radicais de tendências conflitantes: os que lhe supervalorizam e os que lhe subvalorizam a importância.

A discussão assume, por isso, não raras vezes, tom apaixonado e pouco racional, quando merece exame ponderado e firme para solução equilibrada” (A Constituição de 1988 - Contribuição Crítica, Ed. Forense Universitária, 1991, p. 235).

A objeção faz menção não à competência de atribuições, mas à competência legislativa, pois ao Congresso Nacional é outorgada apenas a competência legislativa, isto é, de elaborar a lei<sup>36</sup>.

Na objeção, aqueles que assim pensam falam em competência exclusiva e/ou privativa, que não consta com esta discriminação NO ARTIGO 22 DA CONSTITUIÇÃO. Ao contrário, o constituinte colocou tal competência como competência comum (artigo 23).

Se pretendesse que a competência legislativa fosse idêntica à competência de atribuições, teria reproduzido tal competência na competência legislativa privativa da União, que não o fez, o que há de se compreender. A dicção do artigo 22 de legislar sobre águas (inciso IV) não conflita com a competência comum de registro, fiscalização, acompanhamento, EXPLORAÇÃO E PESQUISA DE RECURSOS HÍDRICOS.

Mesmo os rios, lagos da União, embora lhe pertençam, estão em territórios dos Estados, com impactos ambientais e possibilidade de danos ao meio ambiente dessas unidades da Federação, a exigir da parte delas fiscalização permanente, cujo custo há de ser suportado pelas burras estaduais e não federais.

A taxa pelo exercício do poder de polícia no Estado do Pará em nada prejudica tudo o que está na Lei 9.433/97. Nem fere o disposto no artigo 176 da CF, visto que não tem por objeto os próprios bens, mas os efeitos que sua exploração possa ter no território do Estado<sup>37</sup>.

---

36. O artigo 21 cuida da competência de atribuições da União. Não é privativa. Só o é quando o próprio texto assim a defina. O artigo 22 cuida da competência privativa da União para legislar sobre determinadas matérias.

37. O artigo 176 da CF, que repito, está assim redigido:

“Art. 176. As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.

§ 1º A pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais a que se refere o “caput” deste artigo somente poderão ser efetuados mediante autorização

O artigo 29, aquele que dá à União a competência para outorgar a exploração sobre seus bens hídricos, e o artigo 30, que atribui aos Estados sobre seus bens dizem respeito exclusivamente ao direito de outorga de concessão, gerenciamento do sistema, QUE NÃO É SERVIÇO PÚBLICO DE PODER DE POLÍCIA. A fiscalização sim, das outorgas concedidas, lembrando que a outorga não obriga a União a indenizar os Estados pelos danos ambientais ou de outra natureza que uma exploração predatória possa causar.

É exatamente, como poder de polícia, no que diz respeito aos impactos ambientais sobre o próprio Estado, que a taxa do Estado do Pará foi criada, sendo uma taxa complementar ao direito de outorga da União (art. 29) da Lei 9.433/97, exclusivamente dedicada aos impactos ambientais que poderiam ocorrer em seu território, algo de seu direto interesse e poder fiscalizatório.

Em nada difere da taxa ambiental, sobre a qual posicionei-me em parecer, que, evidentemente, completava a atuação do IBAMA, no que dizia respeito ao impacto no Estado<sup>38</sup>.

---

ou concessão da União, no interesse nacional, por brasileiros ou empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País, na forma da lei, que estabelecerá as condições específicas quando essas atividades se desenvolverem em faixa de fronteira ou terras indígenas. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

§ 2º - É assegurada participação ao proprietário do solo nos resultados da lavra, na forma e no valor que dispuser a lei.

§ 3º - A autorização de pesquisa será sempre por prazo determinado, e as autorizações e concessões previstas neste artigo não poderão ser cedidas ou transferidas, total ou parcialmente, sem prévia anuência do poder concedente.

§ 4º - Não dependerá de autorização ou concessão o aproveitamento do potencial de energia renovável de capacidade reduzida.

38. Leia-se no RE 416.601/DF, no voto do Ministro Carlos Mário Velloso, ao citar Mizabel Derzi e Moreira Alves, a seguinte observação:

“Não se pode ignorar, contudo, a virtual impossibilidade de aferição matemática direta do custo de cada atuação do Estado (a coleta do lixo de um determinado domicílio, ao longo de um mês; a emissão de um passaporte; etc.). O cálculo exigiria chineses como a pesquisa do tempo gasto para a confecção de cada passaporte, e a sua correlação

Não há, pois, conflito entre a taxa de exercício do poder de polícia, no que diz respeito a seu particular interesse do Governo do Pará e a cobrança da outorga pela União, devendo, pois, fiscalizar os beneficiários da outorga, em sua pesquisa e exploração.

Não existe, assim sendo, competência substitutiva do Estado, mas complementar, no exercício do poder de polícia, onde as outorgas da União podem trazer prejuízos ao meio ambiente estadual, algo fora de sua competência de atribuições.

A segunda objeção, de que deveria a taxa ser instituída por lei complementar, não tem guarida na lei suprema. A lei complementar só é exigida pela Constituição para determinação de normas gerais de direito tributário e definição dos fatos geradores dos tributos no inciso II e III do art. 146, cuja dicção segue:

---

com o salário-minuto dos funcionários encarregados e o valor do aluguel mensal do prédio da Polícia Federal onde o documento foi emitido, entre outras variáveis intangíveis, de modo a colher o custo de emissão de cada passaporte, para a exigência da taxa correspondente (que variaria para cada contribuinte, segundo o seu documento tivesse exigido maior ou menor trabalho ou tivesse sido emitido em prédio próprio ou alugado), O mesmo se diga quanto à coleta de lixo: imagine-se o ridículo de obrigarem-se os lixeiros, tais ourives, a pesar com balança de precisão os detritos produzidos dia a dia por cada domicílio, para que a taxa pudesse corresponder ao total de lixo produzido a cada mês pelo contribuinte.

O Direito não pode ignorar a realidade sobre a qual se aplica. O princípio da praticabilidade, tão bem trabalhado entre nós por MISABEL DERZI, jurisdica essa constatação elementar, que tampouco passa despercebida ao STF. Nos autos da Representação de Inconstitucionalidade nº 1.077/84, Rel. Min. MOREIRA ALVES, declarou a Corte que não se pode exigir do legislador mais do que equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o 'quantum' da alíquota por esta fixado'.

Ora, é razoável porque a receita bruta de um estabelecimento varie segundo o seu tamanho e a intensidade de suas atividades.

É razoável ainda pretender que empreendimentos com maior grau de poluição potencial ou de utilização de recursos naturais requeiram controle e fiscalização mais rigorosos e demorados da parte do IBAMA" (fls. 378). (grifos meus).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

.....

- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- 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;
  - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;<sup>39</sup>.

Ora, as normas gerais e a definição do perfil das taxas já estão nos arts. 77 a 80 do CTN, que, apesar de ter sido publicado como lei ordinária (5.172/66), ganhou eficácia de lei complementar, pelo princípio da recepção, com a Constituição de 67<sup>40</sup>.

---

39. Para as demais espécies que nos impostos não há necessidade de lei complementar definidora da espécie. Leia-se:

“O Ministro Moreira Alves, no referido recurso extraordinário (RE 146.733-9-SP, de 29-6-1992), sendo relator, declarou: “Do reconhecimento dessa natureza tributária resulta uma terceira questão: para que se institua a contribuição social prevista no inciso I do art. 195, é mister que a lei complementar, a que alude o art. 146, estabeleça as normas gerais a ela relativas, consoante o disposto em seu inciso III? E, na falta dessas normas gerais, só poderá ser tal contribuição instituída por lei complementar?”

.....

Assim sendo, por não haver necessidade, para a instituição da contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social com base no inciso I do art. 195 — já devidamente definida em suas linhas estruturais na própria Constituição — da lei complementar tributária de normas gerais, não será necessária, por via de consequência, que essa instituição se faça por lei complementar que supriria aquela, se indispensável. Exceto na hipótese prevista no § 42(a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social), hipótese que não ocorre no caso, o art. 195 não exige lei complementar para as instituições dessas contribuições sociais, inclusive a prevista no seu § 1º, como resulta dos termos do § 62 desse mesmo dispositivo constitucional” (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 17, CEEU/Resenha Tributária, 1992, p. 537-9).

40. Luciano da Silva Amaro ensina:

“O Direito brasileiro oferece um manancial de exemplos de aplicação do princípio da recepção.

A partir desta definição, cabe aos poderes com competência impositiva instituir o tributo, por lei ordinária, como ocorre com todos os tributos em que não se exige lei complementar PARA SUA EDIÇÃO. A lei suprema somente exige lei complementar para a instituição de empréstimo compulsório ou do imposto sobre grandes fortunas, estando os artigos 148 e 153 inciso VII, assim redigidos:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

.....

---

Para não ir mais longe, e não falar das Ordenações Filipinas, que vigoraram no Brasil republicano ainda neste século (cf. Código Civil, art. 1.807) , temos, no início da década de trinta, farta elaboração legislativa, oriunda do Governo Provisório, consubstanciada em atos com a designação de “decretos”, a que, não obstante essa intitulação, eram atos com força de lei, vale dizer, com força de criar direitos e obrigações. Com o advento da Constituição de 1934, as matérias até então reguláveis por decreto do Governo Provisório tornaram-se passíveis de disciplina somente por lei editada pelo Poder Legislativo.

A ninguém teria ocorrido rebatizar aqueles decretos com o nome de leis. Sem embargo disso, só poderiam, a partir de então, ser modificados por lei, e não por decreto, porque a Constituição não permitia, a partir de sua entrada em vigor, que decretos disciplinassem tais matérias. Ora, se só por lei poderiam ser disciplinadas, tornaram-se (as matérias) imunes à ação dos decretos, e, em consequência, tornaram-se os decretos anteriores infensos à revogação por novos decretos do Executivo, suscetíveis apenas de revogação por lei.

No período de 1937 a 1946, nos termos do art. 180 da Carta outorgada naquele ano, as matérias de domínio da lei passaram a ser tratadas em decretos-leis. As leis editadas segundo o processo legislativo de 1934 eram agora alteráveis por ato do Presidente da República. A ninguém terá ocorrido então afirmar que tais leis só poderiam ser alteradas por novas leis, pois o novo texto constitucional (art. 180) satisfazia-se com o ato do Presidente da República: o decreto-lei” (Direito Tributário 5 – Comentários ao Código Tributário Nacional – vol. 3, Editor José Bushatsky, 1977, São Paulo, p. 290).

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

.....

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar<sup>41</sup>.

A terceira objeção é que sua base de cálculo seria idêntica à do ICMS.

Também não procede. A Lei Complementar nº 87/96 em seu artigo 13 declara que:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

---

41. No livro por mim coordenado, por meu filho Rogério Gandra Martins e pelo professor de economia Paulo Rabello de Castro, *O Direito Tributário no Brasil* (Ed. Fecomercio/Quartier Latin, 2ª. Ed., 2010, São Paulo), escrito pelos seguintes autores: Agostinho Tavoraro, Akihiro Ikeda, Antonio Delfim Netto, Celso Luiz Martone, Conдорсет Rezende, Denis Lerrer Rosenfield, Diogo Leite de Campos, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Fernando Rezende, Gabriel Gdalevici Junqueira, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Joacil de Britto Pereira, José Roberto Rodrigues Afonso, Luís Antonio Flora, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Patrícia Fernandes de Souza Garcia, Paulo Nathanael Pereira de Souza, Paulo Rabello de Castro, Ricardo Lobo Torres, Rogério Vidal da Silva Martins, Ruy Martins Altenfelder, Sacha Calmon, Sérgio Ferraz e Soraya David Monteiro Locatelli, há dois estudos sobre o fracasso deste tributo no mundo (“O imposto sobre grandes fortunas” de Rogério Vidal da Silva Martins e Soraya Locatelli, p. 153/174) e na França (“Imposto sobre grandes fortunas: Ideologia x Realidade” de Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e Patrícia Fernandes de Souza Garcia, p. 111/130).

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;
  - b) imposto de importação;
  - c) imposto sobre produtos industrializados;
  - d) imposto sobre operações de câmbio;
  - e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;
- VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;
- VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;
- IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

Corresponde a incidência do imposto sobre as operações constantes do art. 2º:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando

a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

A cobrança do ICMS diz respeito, portanto, às operações relativas à circulação de mercadorias e à de determinar a prestação dos serviços colocados pelo texto supremo no âmbito da competência estadual, cuja base de cálculo é desenhada de forma variável, conforme a operação ou prestação<sup>42</sup>.

---

42. Sobre o antigo ICM, o III Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária – Escola de Direito, o Plenário assim decidiu:

“Comissão de Redação: “A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato que implique na movimentação econômica ou jurídica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo”.

Em face do risco de poder interpretar-se que a resposta ao item 1 seria uma resposta pretendendo atingir apenas às **Circulações Jurídicas**, no sentido que lhe emprestaram suas primeiras discussões, sobre a matéria e não ao que efetivamente foi deliberado, isto é, de que todas as circulações são **jurídicas**, pois se não fossem, delas a lei não poderia cuidar, podendo ser de 3 naturezas: (a) com a movimentação de mercadoria, sem movimentação de titularidade; b) com movimentação de mercadoria e de titularidade e c) sem movimentação de mercadoria, mas com movimentação de titularidade), decidiu o Plenário, sem prejuízo dessa colocação, para esclarecimento da linha de pensamento predominante em redação não conflitante com a resposta nº 1, que: “A hipótese de incidência do ICM

A taxa estadual incide, independente de operações ou prestações, a 0,2 décimos por metro cúbico do recurso hídrico utilizado, estando seu artigo 6º (Lei 8.091/14) assim redigido:

Art. 6º O valor da TFRH corresponderá a 0,2 (dois décimos) da Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará - UPF-PA por m<sup>3</sup> (metro cúbico) de recurso hídrico utilizado.

§ 1º O valor da TFRH corresponderá a 0,5 (cinco décimos) da Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará -UPF-PA por 1.000 m<sup>3</sup> (mil metros cúbicos), no caso de utilização de recurso hídrico para fins de aproveitamento hidroenergético.

§ 2º O Poder Executivo poderá reduzir o valor da TFRH, nos seguintes casos: I - para evitar onerosidade excessiva; II - nos casos da utilização de recursos hídricos para a produção na cadeia alimentícia; III - para atender às peculiaridades das diferentes atividades econômicas; IV - considerando a ocorrência de investimentos voluntários para melhorar a qualidade do uso sustentável de água.

As bases de cálculo são diferentes. O ICMS incide sobre operações mercantis ou de prestação de serviços, sendo o valor do tributo de circulação de bens e serviços, variável de acordo com o valor da operação, a partir de uma alíquota definida.

A base de cálculo da taxa paraense é o custo do poder de polícia, que tem como referencial a quantidade –e não o valor-- do recurso hídrico utilizado, sendo natural que, quanto maior for o uso do recurso, maior o custo do exercício do poder de polícia, no que diz respeito aos impactos ambientais e de danos ao Estado que tal uso possa provocar, exigindo, portanto, maior fiscalização. Haja ou não operação mercantil, seja o valor que for, na referida taxa, o uso da água, em nível de quantidade usada

---

tem como aspecto material fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique a movimentação econômica ou jurídica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo” (Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 4, coordenação Ives Gandra Martins, 2ª Tiragem, Co-ed. CEEU/Res. Tributária, 1990, p. 647).

que exige correspondente atuação estatal, a taxa será cobrada com base exclusivamente sobre esta quantidade<sup>43</sup>.

Não procede, portanto, o argumento.

O último argumento apresentado reside em que a taxa seria genérica, que não é como demonstrei no curso deste parecer, em face do claro exercício do poder de polícia, nos termos da competência outorgada pela lei suprema, que será tanto mais oneroso, quanto mais o Estado tiver que fiscalizar a utilização de recursos hídricos para evitar impactos ambientais negativos em seu território<sup>44</sup>.

---

43. No VII Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU - Escola de Direito, o plenário assim decidiu:

“IV - AS QUESTÕES E AS RESPOSTAS

Questão 1ª - Que se entende, no direito positivo brasileiro, por Base de Cálculo dos tributos?

RESPOSTA: Base de Cálculo é a expressão de grandeza do aspecto material da hipótese de incidência escolhida pela lei dentre aquelas inerentes ao Fato Gerador, sobre a qual incidirá a alíquota.

Questão 2ª - Como se relacionam o aspecto material da hipótese de incidência tributária e a Base de Cálculo?

RESPOSTA: É relação de caráter ontológico, isto é, a natureza intrínseca do fato gerador - tipo indica qual a BC ou Bs.C que podem ser utilizadas na apuração da importância devida ao Fisco.

Questão 3ª — Podem as normas complementares (art. 100 do CTN) fixar critérios de apuração da BC dos tributos?

RESPOSTA:- Podem fixar critérios de apuração, assim entendidos aqueles correspondentes à identificação da expressão de grandeza do FG, tal como definida em Lei” (Repetição do Indébito, Caderno de Pesquisas Tributárias volume 8, 2ª. tiragem, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão universitária, São Paulo, 1991, p. 416).

44. Pinto Ferreira lembra, ao comentar o artigo 225 da CF que:

“A definição legal de meio ambiente é a seguinte: “O conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas” (Lei n. 6.938, de 31-8-1981, art. 3º, I).

O ambiente se compõe de um complexo de elementos naturais, culturais e artificiais: meio ambiente natural, abrangendo o solo, a água, o ar atmosférico, a flora, a fauna, em suma, a biosfera; meio ambiente cultural, formado pelo patrimônio artístico, histórico, turístico, paisagístico, arqueológico; meio ambiente artificial, integrado pelo espaço urbano construído, tais como edificações, ruas, praças, áreas verdes, equipamentos públicos.

A taxa corresponde ao custo operacional para o exercício do poder de polícia que será exercido pela Secretaria de Estado do Meio-ambiente e Sustentabilidade, criada com esta finalidade de preservação do meio ambiente, estando o artigo 3º da Lei 8.091/14 assim redigido:

Art. 3º O Poder de Polícia de que trata o art. 2º será exercido pela Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Sustentabilidade - SEMAS, para:

I - planejar, organizar, dirigir, coordenar, executar, controlar e avaliar as ações setoriais relativas à utilização de recursos hídricos;

II - registrar, controlar e fiscalizar a exploração e o aproveitamento de recursos hídricos.

Parágrafo único. No exercício das atividades relacionadas no caput, a Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Sustentabilidade – SEMAS, contará com o apoio operacional dos demais órgãos da Administração Estadual.

Em nenhum momento há qualquer menção a que a taxa será usada para cobrir gastos ordinários da Administração. Sua receita será utilizada para cobrir as despesas mencionadas no artigo 3º, finalidade para a qual foi criada.

Não é genérica, portanto, pois destinada aos serviços mencionados no artigo 3º para, repito, dar suporte ao exercício do poder de polícia lá especificado, objetivando cobrir as despesas ordinárias da administração, pois a própria lei define a destinação do valor a ser recolhido.

---

A civilização tem tido grande progresso, porém tem degradado constantemente a biosfera. Atualmente vivem no mundo 5,57 bilhões de pessoas, com cerca de 1 bilhão nos países desenvolvidos e abastados, estes sobretudo fazendo mau uso dos recursos da natureza e prejudicando seriamente o ecossistema.

Daí os diversos congressos que foram realizados ultimamente, como a Conferência de Estocolmo de 1972, reunindo cento e catorze países do mundo, e a Conferência realizada no Rio de Janeiro, em 1992, vinte anos depois.

Salienta Ramón Martín Mateo: “O homem de hoje usa e abusa da natureza como se fosse o último inquilino deste desgraçado planeta, como se atrás dele não se anunciasse um futuro. A natureza converteu-se assim num bode expiatório do progresso” (Comentários à Constituição Brasileira, 7º volume, Ed. Saraiva, São Paulo, 1995, p. 264/265).

Como se verifica, pelo já escrito até o presente, nenhuma das objeções de inconstitucionalidade procedem, lembrando que já há farta jurisprudência do STF em relação às questões ambientais a favor do exercício simultâneo da competência comum, como mostrei em meu parecer para o Estado do Pará quanto à taxa ambiental, ou como decidiu o STF:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 416.601-1 DISTRITO FEDERAL  
RELATOR : MIN. CARLOS VELLOSO  
RECORRENTE(S): ASSOCIAÇÃO GAÚCHA DE EMPRESAS FLORESTAIS - AGEFLOR  
ADVOGADO(A/S) : ANNA MARIA DA TRINDADE DOS REIS E OUTRO (A/S)  
RECORRIDO(A/S): INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS E RENOVÁVEIS - IBAMA  
ADVOGADO(A/S) : LIRIA H. I. ESPÍNDOLA  
EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IBAMA: TAXA DE FISCALIZAÇÃO. Lei 6.938/81, com a redação da Lei 10.165/2000, artigos 17-B, 17-C, 17—D, 17—G. C.F., art. 145, II. I- Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental; TCFA – do IBAMA; Lei 6.938, com a redação da Lei 10.165/2000: constitucionalidade.  
II. — R.E. conhecido, em parte, e não provido.  
ACÓRDÃO  
Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade, nos termos do voto do relator, conhecer, em parte, do recurso e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Votou a Presidente. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente) e, neste julgamento, os Senhores Ministros Marco Aurélio e Gilmar Mendes.  
Brasília, 10 de agosto de 2005.  
ELLEN GRACIE - VICE-PRESIDENTE  
(no exercício da Presidência)  
CARLOS VELLOSO – RELATOR (grifos meus)<sup>45</sup>.

---

45. COORD. DE ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA, D.J. 30.09.2005, EMENTÁRIO N°2207 -3, 10/08/2005, TRIBUNAL PLENO.

Nesse julgamento, o Ministro Carlos Mário Velloso, em seu voto<sup>46</sup>, fazendo menção ao meu parecer, assim se manifestou:

Perfeito o entendimento do mestre mineiro, do qual, aliás, não des-  
toa a lição de Ives Gandra Martins, que opina pela constitu-  
cionalidade, por isso que o projeto que se transformou na Lei 10.165/2000,  
que deu nova redação à Lei 6.938/81, libertou-se “das inconstitucio-  
nalidades corretamente detectadas pelo Pretório Excelso<sup>47</sup>.”

Passo a responder as questões formuladas de forma sucinta, à luz da  
fundamentação exposta até o presente.

**1. A atividade administrativa criada pela Lei Estadual nº 8.091/2014 enquadra-se na competência comum prevista no art. 23, XI, da CRFB/88?**

- Sim.

**2. Levando-se em consideração o art. 23, XI, da CRFB/88, a  
exação estipulada pela Lei nº 8.091/2014 é constitucional?**

- Sim.

**3. A Lei nº 8.091/2014 sofre de algum vício de inconstitucio-  
nalidade formal ou material?**

- Não.

**4. A atividade administrativa descrita na Lei nº 8.901/2014 con-  
figura exercício do Poder de Polícia apto a justificar a instituição  
do tributo em comento?**

- Sim.

---

46. Ives Gandra Martins, “Série Grandes Pareceristas - Pareceres Tributários”, América Jurídica, 2003, p. 85-100.

47. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 416.601-1 DISTRITO FEDERAL, RELATOR : MIN. CARLOS VELLOSO, Brasília, 10/08/2005.

**5. A base de cálculo prevista para a TFRH está de acordo com os ditames constitucionais e infraconstitucionais? E em relação à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal?**

- Sim. Sim.

**6. A destinação da arrecadação da TFRH está de acordo com o ordenamento legal aplicável a essa espécie tributária? E quanto à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal?**

- Sim. Sim.

S.M.J.

São Paulo, 16 de abril de 2015.

**Ives Gandra da Silva Martins**

## JURISPRUDÊNCIA



## JURISPRUDÊNCIA

### **Inteiro teor**

**COFINS. SOCIEDADE DE ADVOGADOS. COISA JULGADA. AÇÃO RESCISÓRIA PROCEDENTE. COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO PERÍODO ANTERIORMENTE COBERTO PELA COISA JULGADA. POSSIBILIDADE.**

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.477 DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REDATORA DO ACÓRDÃO RISTF : MIN. CÁRMEN LÚCIA

AGTE.(S) :CALDAS PEREIRA ADVOGADOS E CONSULTORES ASSOCIADOS

ADV.(A/S) :MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) :UNIÃO

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

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS. SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO POR LEI ORIDNÁRIA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTE. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Segunda Turma, sob a Presidência do Ministro Teori Zavascki, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria, em negar provimento ao agravo, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Ministro Eros Grau. Não votou o Ministro Teori Zavascki. Não participou, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes.

Brasília, 24 de fevereiro de 2015.

Ministra CÁRMEN LÚCIA – Redatora

## JURISPRUDÊNCIA

31/03/2009

SEGUNDA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.477-8 DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

AGRAVANTE(S): CALDAS PEREIRA ADVOGADOS E CONSULTORES ASSOCIADOS

ADVOGADO(A/S): MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA E OUTRO(A/S)

AGRAVADO(A/S): UNIÃO

ADVOGADO(A/S) : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

### RELATÓRIO

A Senhora Ministra Ellen Gracie: 1. Trata-se de agravo regimental da decisão que negou seguimento ao recurso extraordinário, interposto de acórdão, o qual entendeu ser legítima a revogação da isenção da COFINS prevista no art. 6o, II, da Lei Complementar 70/91, pelo art. 56 da Lei 9.430/96.

2. Sustenta a parte agravante, em síntese, que a agravada deixou de trazer ao conhecimento da Corte informação tida como prejudicial ao julgamento do recurso extraordinário (fl. 404), vale dizer, que “somente a partir da concessão de liminar em 09-04- 2007 e procedência da Ação Rescisória nº 2007.01.00.010349-1 intentada pela Fazenda Nacional em face de tal decisão, cujo acórdão retro copiado restou publicado no Diário de Justiça eletrônico de 13-10-2008, revigorou-se a exigibilidade de referida exação.”

Pede, assim, o “provimento do presente regimental para o efeito de reconhecer-se à espécie a proteção do manto da coisa julgada e os efeitos da r. decisão rescisória supra apontada a partir de 9 de abril de 2007, para finalmente negar-se provimento ao recurso extraordinário.”

É o relatório.

VOTO

A Senhora Ministra Ellen Gracie - (Relatora): 1. A decisão agravada não merece reforma, devendo ser mantida por seus próprios fundamentos.

2. Primeiramente, as razões deduzidas no presente agravo regimental não infirmam os fundamentos da decisão prolatada que negou seguimento ao extraordinário.

3. Em segundo lugar, o recurso extraordinário teve seu seguimento negado com fundamento em orientação já existente nesta Corte e apenas confirmada quando do julgamento no Plenário do RE 377.457/PR e do RE 381.964/MG, ambos de relatoria do Min. Gilmar Mendes, DJ 19.12.2008 e 13.3.2009. Ali, ratificou-se o entendimento pela inexistência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, sendo constitucional, portanto, a revogação da isenção relativa às sociedades civis prestadoras de serviço.

Frise-se, ainda, que na mesma assentada, tendo em vista o disposto no art. 27 da Lei 9,868/1999, foi rejeitado o pedido de modulação dos efeitos da decisão. Neste sentido, ambas as Turmas vêm afastando sua aplicação como se vê nos seguintes arestos: RE 456.182-AgR/SC, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2a Turma, unânime, DJ 05.12.2008; RE 573.268-AgR/RS, rel. Min. Celso de Mello, 2a Turma, unânime, DJ 19.12.2008 e AI 645.452-AgR/SP, rel. Min. Cármen Lúcia, DJ 06.2.2009.

4. Finalmente, não procede a alegação, neste momento processual, da existência de decisão favorável à impetrante de mandado de segurança, até porque o agravante sequer apresentou contra-razões ao recurso extraordinário da União (certidão de fl. 314).

Desta forma, a decisão agravada não divergiu da orientação já existente nesta Corte e confirmada quando do julgamento no Plenário.

5. Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental.

Ministra Ellen Gracie

JURISPRUDÊNCIA

SEGUNDA TURMA

EXTRATO DE ATA

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.477-8  
PROCED. : DISTRITO FEDERAL  
RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE  
AGTE.(S) : CALDAS PEREIRA ADVOGADOS E CONSULTORES ASSO-  
CIADOS  
ADV.(A/S) : MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA E OUTRO (A/S)  
AGDO.(A/S) : UNIÃO  
ADV.(A/S) : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: Após o voto da Relatora, que negava provimento ao agravo, pediu vista o Senhor Ministro Eros Grau. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. 2ª Turma, 31.03.2009.

Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Presentes à sessão os Senhores Ministros Cezar Peluso, Joaquim Barbosa e Eros Grau. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Francisco Adalberto Nóbrega.

Carlos Alberto Cantanhede  
Coordenador

09/02/2010

SEGUNDA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.477 DISTRITO FED-  
ERAL

VOTO – VISTA

O SENHOR MINISTRO Eros Grau: Permito-me em breves traços relembrar o caso.

2. A União promoveu execução fiscal contra a ora agravante pretendendo o pagamento de débito relativo ao não-recolhimento da COFINS.
3. A execução foi embargada sob o fundamento de que sociedade civil estaria, nos termos do disposto na LC 70/91, isenta do recolhimento do tributo.
4. Os embargos à execução foram julgados improcedentes, assim como a apelação a seguir interposta pela ora agravante.
5. Sobrevieram recurso especial e recurso extraordinário.
6. O Superior Tribunal de Justiça deu provimento ao recurso especial interposto pela ora agravante, razão pela qual a União interpôs, contra essa decisão, recurso extraordinário.
7. A relatora, Ministra Ellen Gracie, deu provimento ao recurso extraordinário com supedâneo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.
8. Dessa decisão foi interposto o presente agravo regimental, no qual a agravante alega a existência, em seu favor, de decisão anterior proferida final em mandado de segurança.
9. Sua Excelência negou provimento ao agravo regimental sob o fundamento de que a controvérsia fora decidida pelo Plenário deste Tribunal nos autos dos Recursos Extraordinários ns. 377.457 e 381.964, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ's de 19.12.08 e 13.3.09, respectivamente.
10. Não procederia, neste momento processual, a alegação da existência de decisão favorável à impetrante no mandado de segurança.
11. Pedi vista dos autos para analisar a alegação, da parte, de que havia, em seu favor, anterior decisão em mandado de segurança.
12. Quanto ao mérito da questão, por ocasião do julgamento dos referidos recursos extraordinários proferi voto divergente, nos seguintes termos:

## JURISPRUDÊNCIA

“A Lei Complementar n. 70/91 é, no seu artigo 6º, II, lei complementar. O entendimento de que ela seria apenas formalmente complementar, mas não materialmente, parece-me, no bojo do direito brasileiro --- com as devidas vênias --- inteiramente sem sentido. De mais a mais, a Constituição do Brasil não veda ao Legislativo a eleição de determinada matéria para ser legislada mediante lei complementar sempre que não se verifique invasão de competência reservada expressamente à lei ordinária.”

13. Naquela assentada, acompanhando voto proferido pelo Ministro Menezes Direito, manifestei-me pelo deferimento da modulação dos efeitos das decisões proferida nos RE's 377.457 e 381.964.

14. Embora vencido, ainda que não convencido, sou compelido a adotar o entendimento da maioria desta Corte.

15. Quanto à alegação da agravante da preexistência de decisão em mandado de segurança assegurando direito seu de não recolher o tributo, tenho, data vênua, que há de ser considerada.

16. É que o Código Tributário Nacional define, em seu artigo 156, X, que a decisão judicial passada em julgado extingue o crédito tributário.

17. Eis o que no caso se deu: o trânsito em julgado da decisão concessiva da segurança não somente extinguiu os créditos tributários pelos quais estivera obrigada a ora agravante, mas também coartou o direito, da União, de lançar o tributo em relação a ela.

18. Sobreveio uma ação rescisória, julgada procedente.

19. Mas a ação rescisória não tem o condão de fazer renascer crédito tributário extinto. O preceito veiculado pelo artigo 156, X, do CTN o impede. Não se pode restaurar o que não existe, a obrigação tributária pela lei declarada inexistente. Note-se bem que o credor, a União, não era titular do direito a lançar

o tributo, em relação à ora agravante, até o momento da procedência da ação rescisória. E o objeto da execução fiscal de que se cuida respeita a valores exigidos anteriormente à propositura da ação rescisória.

20. A desconstituição, pela rescisória, da decisão transitada em julgado que afirmara a inexistência da obrigação tributária --- desconstituição de que resulta outra decisão, então afirmando essa existência --- não confere à União o direito de restabelecer créditos tributários que a primeira, a decisão no mandado de segurança, declarara inexistirem. Esses créditos tributários, objeto da execução fiscal, porque inexistentes nos termos do que estabelece o CTN, são irrecuperáveis.

21. Aqui não se trata de afirmarmos apenas a impossibilidade da aplicação de qualquer sanção a quem adote comportamento adequado a alguma decisão judicial irrecorrível. Quem assim proceda não pode nem mesmo de ser declarado em mora. É certo, no caso, que os créditos tributários objeto da execução estão extintos. Ao ora agravante não pode, pois, ser imposta sanção alguma. Não está em debate, nestes autos de agravo regimental em recurso extraordinário, o cabimento de ação rescisória. Cogitamos unicamente de seus efeitos em face do artigo 156, X, do Código Tributário Nacional, à luz dos primados da segurança jurídica e da boa fé.

22. E não há lugar, também aqui, para que se diga que estamos a decidir sobre esses efeitos no plano conceitual. Cogitamos, estritamente, dos efeitos da ação rescisória, em matéria tributária, atinente a créditos tributários extintos por força do disposto, repito, no artigo 156, X, do CTN.

23. Daí porque peço vênua à eminente relatora para dar provimento ao agravo, sem manifestar qualquer entendimento a respeito da possibilidade, ou não, da constituição de novos créditos tributários --- outros, que não os de que aqui se cuida --- pela União, a partir da data da procedência da ação rescisória, matéria que não é objeto do recurso.

Dou provimento ao agravo regimental para negar seguimento ao recurso extraordinário interposto pela União.

## JURISPRUDÊNCIA

09/02/2010

SEGUNDA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.477 DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

AGTE.(S) : CALDAS PEREIRA ADVOGADOS E CONSULTORES ASSOCIADOS

ADV.(A/S) : MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

### ADIAMENTO

A Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora) - Senhor Presidente, sou Relatora, o caso já é antigo - da primeira sessão de julgamento de março de 2009, portanto, um ano já passado e, apenas na anotação que tenho, verifico que havia dificuldade de apreciar naquele momento processual a ocorrência de decisão com o trânsito em julgado nesse mandado de segurança; isso porque o agravante sequer manifestou contrarrazões ao recurso extraordinário da União.

Com essas ponderações, faço alguma coisa que é raro no Tribunal, e em qualquer tribunal, mas quero o retorno dos autos, com vista à Relatora.

SEGUNDA TURMA

### EXTRATO DE ATA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.477

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

AGTE.(S) : CALDAS PEREIRA ADVOGADOS E CONSULTORES ASSOCIADOS

ADV.(A/S) : MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: Após o voto da Relatora, que negava provimento ao agravo, pediu vista o Senhor Ministro Eros Grau. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. 2ª Turma, 31.03.2009.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Eros Grau, que dava provimento ao recurso, pediu adiamento a Senhora Ministra Relatora. Ausente, licenciado, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 09.02.2010.

Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Presentes à sessão os Senhores Ministros Ellen Gracie, Joaquim Barbosa e Eros Grau. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Celso de Mello.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Paulo da Rocha Campos.

Carlos Alberto Cantanhede  
Coordenador

24/02/2015

SEGUNDA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.477 DISTRITO FEDERAL

## V O T O

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (Relatora):

1. Agravo Regimental interposto, tempestivamente, por Caldas Pereira Advogados e Consultores Associados contra decisão da Ministra Ellen Gracie, Relatora, que deu provimento ao recurso extraordinário da União sob o fundamento de ter este Supremo Tribunal assentado jurisprudência no sentido de inexistir “hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, sendo constitucional, portanto, a revogação da isenção relativa às sociedades civis prestadoras de serviços” (fl. 400).

2. O Agravante afirma que a Agravada teria omitido as seguintes informações capazes de alterar o período de exigibilidade da contribuição ora em debate:

a) a questão objeto do presente recurso foi apreciada no Mandado de Segurança

## JURISPRUDÊNCIA

Coletivo nº 2003.34.00.042940-4 impetrado pelo Conselho Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil no Distrito Federal e julgado no Tribunal Regional Federal da Primeira Região, no qual se teria decidido ser inadmissível a revogação do art. 6º, inc. II, da Lei Complementar n. 70/1991 pela Lei n. 9.430/1996, por implicar em ofensa ao princípio da hierarquia das leis; e

b) posteriormente ao trânsito em julgado dessa decisão, a Fazenda Nacional teria proposto a Ação Rescisória n. 2007.01.00.010349-1 julgada procedente para “rescindir o v. acórdão que negou provimento ao recurso de Apelação da Fazenda Nacional e à Remessa Oficial” e “reformando a sentença de primeira instância, denegar a Segurança” (fl. 430).

Conclui o Agravante que “somente a partir da concessão de liminar em 09-04-2007 e procedência da Ação Rescisória nº 2007.01.00.010349-1 intentada pela Fazenda Nacional em face de tal decisão, cujo acórdão retro copiado restou publicado no Diário da Justiça eletrônico de 13-10-2008, revigorou-se a exigibilidade de referida exação” (fl. 431).

Requer, assim, o “provimento do presente regimental para o efeito de reconhecer-se à espécie a proteção do manto da coisa julgada e os efeitos da r. decisão rescindenda supra apontada a partir de 9 de abril de 2007, para finalmente negar-se provimento ao recurso extraordinário” (fl. 431).

3. Na assentada de 31.3.2009, a Ministra Ellen Gracie, então Relatora, votou no sentido de negar provimento a este regimental nos termos seguintes

“A decisão agravada não merece reforma, devendo ser mantida por seus próprios fundamentos. Primeiramente, as razões deduzidas no presente agravo regimental não infirmam os fundamentos da decisão prolatada que negou seguimento ao extraordinário. Em segundo lugar, o recurso extraordinário teve seu seguimento negado com fundamento em orientação já existente nesta Corte e apenas confirmada quando do julgamento no Plenário do RE 377.457/PR e do RE 381.964/MG, ambos de relatoria do Min. Gilmar Mendes, DJ 19.12.2008 e 13.3.2009. Ali, ratificou-se o entendimento pela inexistência

de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, sendo constitucional, portanto, a revogação da isenção relativa às sociedades civis prestadoras de serviço. Frise-se, ainda, que na mesma assentada, tendo em vista o disposto no art. 27 da Lei 9.868/1999, foi rejeitado o pedido de modulação dos efeitos da decisão. Neste sentido, ambas as Turmas vêm afastando sua aplicação como se vê nos seguintes arestos: RE 456.182-AgR/SC, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, unânime, DJ 05.12.2008; RE 573.268-AgR/RS, rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma, unânime, DJ 19.12.2008 e AI 645.452- AgR/SP, rel. Min. Cármen Lúcia, DJ 06.2.2009. Finalmente, não procede a alegação, neste momento processual, da existência de decisão favorável à impetrante de mandado de segurança, até porque o agravante sequer apresentou contra-razões ao recurso extraordinário da União (certidão de fl. 314). Desta forma, a decisão agravada não divergiu da orientação já existente nesta Corte e confirmada quando do julgamento no Plenário. Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental”.

4. O julgamento foi encerrado com o pedido de vista do Ministro Eros Grau e retomado em 9.2.2010. Em seu voto-vista, o Ministro Eros Grau deu provimento ao recurso do Agravante, sob os seguintes fundamentos:

“Pedi vista dos autos para analisar a alegação, da parte, de que havia, em seu favor, anterior decisão em mandado de segurança. Quanto ao mérito da questão, por ocasião do julgamento dos referidos recursos extraordinários proferi voto divergente, nos seguintes termos: ‘A Lei Complementar n. 70/91 é, no seu artigo 6º, II, lei complementar. O entendimento de que ela seria apenas formalmente complementar, mas não materialmente, parece-me, no bojo do direito brasileiro — com as devidas vênias — inteiramente sem sentido. De mais a mais, a Constituição do Brasil não veda ao Legislativo a eleição de determinada matéria para ser legislada mediante lei complementar sempre que não se verifique invasão de competência

reservada expressamente à lei ordinária'. Naquela assentada, acompanhando voto proferido pelo Ministro Menezes Direito, manifestei-me pelo deferimento da modulação dos efeitos das decisões proferida nos RE's 377.457 e 381.964. Embora vencido, ainda que não convencido, sou compelido a adotar o entendimento da maioria desta Corte. Quanto à alegação da agravante da preexistência de decisão em mandado de segurança assegurando direito seu de não recolher o tributo, tenho, data vênua, que há de ser considerada. É que o Código Tributário Nacional define, em seu artigo 156, X, que a decisão judicial passada em julgado extingue o crédito tributário. Eis o que no caso se deu: o trânsito em julgado da decisão concessiva da segurança não somente extinguiu os créditos tributários pelos quais estivera obrigada a ora agravante, mas também coartou o direito, da União, de lançar o tributo em relação a ela. Sobreveio uma ação rescisória, julgada procedente. Mas a ação rescisória não tem o condão de fazer renascer crédito tributário extinto. O preceito veiculado pelo artigo 156, X, do CTN o impede. Não se pode restaurar o que não existe, a obrigação tributária pela lei declarada inexistente. Note-se bem que o credor, a União, não era titular do direito a lançar o tributo, em relação à ora agravante, até o momento da procedência da ação rescisória. E o objeto da execução fiscal de que se cuida respeita a valores exigidos anteriormente à propositura da ação rescisória. A desconstituição, pela rescisória, da decisão transitada em julgado que afirmara a inexistência da obrigação tributária – desconstituição de que resulta outra decisão, então afirmando essa existência – não confere à União o direito de restabelecer créditos tributários que a primeira, a decisão no mandado de segurança, declarara inexistirem. Esses créditos tributários, objeto da execução fiscal, porque inexistentes nos termos do que estabelece o CTN, são irrecuperáveis. Aqui não se trata de afirmarmos apenas a impossibilidade da aplicação de qualquer sanção a quem adote comportamento adequado a alguma decisão judicial ir-

recorrível. Quem assim proceda não pode nem mesmo de ser declarado em mora. É certo, no caso, que os créditos tributários objeto da execução estão extintos. Ao ora agravante não pode, pois, ser imposta sanção alguma. Não está em debate, nestes autos de agravo regimental em recurso extraordinário, o cabimento de ação rescisória. Cogitamos unicamente de seus efeitos em face do artigo 156, X, do Código Tributário Nacional, à luz dos primados da segurança jurídica e da boa fé. E não há lugar, também aqui, para que se diga que estamos a decidir sobre esses efeitos no plano conceitual. Cogitamos, estritamente, dos efeitos da ação rescisória, em matéria tributária, atinente a créditos tributários extintos por força do disposto, repito, no artigo 156, X, do CTN. Daí porque peço vênua à eminente relatora para dar provimento ao agravo, sem manifestar qualquer entendimento a respeito da possibilidade, ou não, da constituição de novos créditos tributários – outros, que não os de que aqui se cuida – pela União, a partir da data da procedência da ação rescisória, matéria que não é objeto do recurso. Dou provimento ao agravo regimental para negar seguimento ao recurso extraordinário interposto pela União”.

Após o voto do Ministro Eros Grau a Ministra Relatora pediu adiamento do julgamento (fl. 437).

5. Em 10.3.2010, a Fazenda Nacional protocolizou petição requerendo o não provimento deste agravo regimental, argumentando:

“o contribuinte-agravante inova a demanda ao pedir o suposto reconhecimento de que somente após 9.4.2007, a partir da concessão de medida liminar em ação rescisória, revigorou-se o crédito tributário. Com o devido respeito essa postulação não tem cabida. Na verdade, pretende o contribuinte ‘modular os efeitos de decisão do STF’, uma vez que defende o não recolhimento da COFINS desde a revogação do benefício fis-

## JURISPRUDÊNCIA

cal, mas tão somente a partir do édito judicial. Essa súplica foi repelida pelo Plenário da Corte no julgamento dos citados RREE 377.457 e 381.964. Excelência, a discussão do re-vigoramento do crédito tributário, de caráter manifestamente infraconstitucional, tem seu locus em outra demanda. Neste processo, com a devida vênia, discute-se única e tão-somente, se o contribuinte (sociedade civil prestadora de serviço) tem ou não direito à isenção da COFINS” (fl. 440).

6. Em 25.9.2014, estes autos foram encaminhados ao meu gabinete pelo Ministro Teori Zavascki, Presidente da Segunda Turma, para prosseguimento do julgamento com a coleta do voto a ser por mim proferido (fl. 451).

7. Razão jurídica não assiste ao Agravante.

8. O voto condutor do acórdão objeto do recurso extraordinário está fundamentado nos termos seguintes:

“A Lei Complementar nº 70/91, em seu art. 6º, inc. II, isentou da referida contribuição as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 22 de dezembro de 1987, estabelecendo com condições somente aquelas decorrentes da natureza jurídica das sociedades mencionadas. A revogação da isenção da COFINS pela Lei 9430/96 fere frontalmente o princípio da hierarquia das leis. Nesse sentido pacificou-se a jurisprudência da eg. 1ª Seção desta Corte (...) Adotando este entendimento, seguiram-se inúmeros julgados das egs. 1ª e 2ª Turmas (...) Ante o exposto conheço do recurso e dou-lhe provimento” (fls. 266-268, grifos nossos).

9. No julgamento do Recurso Extraordinário n. 377.457, Relator o Ministro Gilmar Mendes, o Supremo Tribunal Federal reafirmou a jurisprudência no sentido de inexistência de relação hierárquica entre leis ordinária e complementar:

“Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento” (Plenário, DJe 19.12.2008)

Dessa orientação jurisprudencial divergiu o acórdão recorrido.

10. Os argumentos do Agravante, insuficientes para modificar a decisão agravada, demonstram apenas inconformismo e resistência em pôr termo a processos que se arrastam em detrimento da eficiente prestação jurisdicional.

11. Pelo exposto, acompanho a Relatora e nego provimento ao agravo regimental.

SEGUNDA TURMA

#### EXTRATO DE ATA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.477

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

REDATORA DO ACÓRDÃO RISTF : MIN. CÁRMEN LÚCIA

AGTE.(S) : CALDAS PEREIRA ADVOGADOS E CONSULTORES ASSOCIADOS

ADV.(A/S) : MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) : UNIÃO

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

## JURISPRUDÊNCIA

Decisão: Após o voto da Relatora, que negava provimento ao agravo, pediu vista o Senhor Ministro Eros Grau. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. 2ª Turma, 31.03.2009.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Eros Grau, que dava provimento ao recurso, pediu adiamento a Senhora Ministra Relatora. Ausente, licenciado, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 09.02.2010.

Decisão: A Turma, por maioria, negou provimento ao agravo, nos termos do voto da Relatora, vencido o Ministro Eros Grau que lhe dava provimento. Redigirá o acórdão a Senhora Ministra Cármen Lúcia (RISTF, art. 38, IV, b). Não votou o Senhor Ministro Teori Zavascki. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. 2ª Turma, 24.02.2015. Presidência do Senhor Ministro Teori Zavascki. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Gilmar Mendes e Cármen Lúcia.

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

Ravena Siqueira

Secretária

(Ementa disponibilizada no STF DJe nº 87/2015, divulg. 11.05.2015, public. 12.05.2015, p. 41).

### **STF. LIMITES OBJETIVOS PARA MULTA MORATÓRIA E MULTA PUNITIVA. ESTABELECIMENTO. POSSIBILIDADE.**

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 727.872 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. ROBERTO BARROSO

AGTE.(S) :MONICAR CHAPEAÇÃO E PINTURA DE VEÍCULOS LTDA

ADV.(A/S) :RAFAEL FRAINER

AGDO.(A/S) :UNIÃO

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

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE.

1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto.
2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal.
3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%.

#### A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, sob a Presidência da Ministra Rosa Weber, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao agravo regimental para reduzir a multa ao patamar de 20%, nos termos do voto do Relator. Não participou deste julgamento, justificadamente, o Ministro Luiz Fux.

Brasília, 28 de abril de 2015.

MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO

RELATOR

28/04/2015

PRIMEIRA TURMA

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 727.872 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. ROBERTO BARROSO

AGTE.(S) :MONICAR CHAPEAÇÃO E PINTURA DE VEÍCULOS LTDA

ADV.(A/S) :RAFAEL FRAINER

AGDO.(A/S) :UNIÃO

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

## JURISPRUDÊNCIA

### RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR):

1. Trata-se de agravo regimental cujo objeto é decisão monocrática do Ministro Joaquim Barbosa, relator originário do feito, que negou seguimento a agravo de instrumento, pelos seguintes fundamentos (fls. 170/171):

“Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que inadmitiu recurso extraordinário (art. 102, III, *a*, da Constituição federal) interposto de acórdão, prolatado por Tribunal Regional Federal, cuja ementa possui o seguinte teor:

*‘TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO. REQUISITOS. REGULARIDADE FORMAL. TAXA SELIC. MULTA. IMPOSIÇÃO LEGAL. CARÁTER NÃOCONFISCATÓRIO.*

1. Os requisitos da CDA, constantes no § 5º, do art. 2º, da Lei 6.830/80, têm por escopo o exercício da ampla defesa e do contraditório, princípios constitucionalmente consagrados, pela parte executada/embargante. Cumprindo esse aspecto teleológico nos autos, não há de se falar em nulidade.

2. O processo administrativo não constitui documento essencial ao executivo fiscal, nos termos do artigo 6º, § 1º, da Lei nº 6.830/80. Considerando que o próprio título executivo ampara satisfatoriamente o débito, oportunizado o lícito direito ao contraditório não há falar em cerceamento de defesa.

3. A aplicação de multa moratória por parte da Fazenda Pública pelo não adimplemento de tributo, ou atraso no seu adimplemento, por ser decorrência de Lei não caracteriza confisco.

4. A incidência da SELIC sobre os créditos fiscais se dá por força de instrumento legislativo próprio (lei ordinária) sem importar qualquer afronta à Constituição Federal.

5. O encargo legal de 20% referente à inscrição em dívida ativa compõe o débito exequendo e é sempre devido nas execuções fiscais, substituindo nos embargos a condenação em honorários por expressa previsão legal (artigo 1º, do Decreto-lei nº 1.025/69). Custas processuais por conta do embargante.

6. *Apelação parcialmente provida, para reparar a condenação do embargante nos honorários advocatícios.* (fls. 104)

Alega-se violação do disposto nos arts. 37; 59; 146, III, e 150, IV, da Constituição federal.

O recurso não merece seguimento.

Esta Corte, ao apreciar o RE 582.461 (rel. min. Gilmar Mendes, *DJe* de 18.08.2011), *leading case* de repercussão geral, concluiu pela validade do emprego da taxa SELIC para a atualização de débitos tributários.

Quanto à multa moratória aplicada, verifico que o percentual de 30%, na hipótese dos autos, não se mostra de plano irrazoável e desproporcional. Portanto, eventual efeito confiscatório da multa somente seria aferível mediante exame do quadro fático-probatório, o que é vedado na via estreita do recurso extraordinário (Súmula 279/STF).

Do exposto, nego seguimento ao presente agravo.”

2. A parte agravante sustenta que a multa moratória fixada no patamar de 30% (trinta por cento) revela nítido caráter confiscatório, não havendo que se falar em reexame de prova para fins de adequação do valor.

3. É o relatório.

**28/04/2015**

**PRIMEIRA TURMA**

**AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 727.872 RIO GRANDE DO SUL**

**V O T O**

**O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR):**

1. O agravante afirma que a multa moratória fixada no patamar de 30% sobre o principal evidencia flagrante violação aos arts. 37 e 150, IV, da Constituição Federal. Sustenta que o “*mero exame do conjunto de CDA’s não pode ser visto por Este MM. Juízo como reexame do conjunto de provas*”.

2. O princípio do não confisco é norma dirigida ao Estado como um contrapeso ao poder de tributar. Impede o exercício ilimitado do arbítrio do legislador na instituição de tributos. Por força da vedação ao confisco, o gravame que se reveste do poder de esvaziar a revelação de riqueza sobre a qual incide será tido como inconstitucional. Desde meados dos anos cinquenta, já se concebia que o poder de tributar deve ser compatível com o direito de propriedade, conforme se depreende da conclusão lançada no RE 18.331, Rel. Min. Orozimbo Nonato.

3. Em que pese sua importância, o princípio do não confisco ainda não teve suas linhas demarcatórias objetivamente definidas, de modo que o seu conteúdo vem sendo circunstancialmente construído ao longo do tempo. Permanece sem definição quantitativa a medida que pode ser considerada exacerbada ao ponto de comprometer o patrimônio e a renda, de modo a ultrapassar os limites da capacidade contributiva do contribuinte.

4. É inequívoco que o efeito de confisco deve ser um conceito aberto para comportar a relativização dos referenciais com os quais o princípio lida. É absolutamente natural que o dimensionamento do gravame revele, em concreto, consequências distintas, conforme o porte do contribuinte que sofre o encargo. Nesse particular, transcrevo lição de Ricardo Lobo Torres:

“A vedação de tributo confiscatório, que erige o *status negativus libertatis*, se expressa em cláusula aberta ou conceito indeterminado. Inexiste possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança, além dos quais se caracterizaria o confisco, cabendo ao critério prudente do juiz tal aferição, que deverá se pautar pela razoabilidade. A exceção deu-se na Argentina, onde a jurisprudência, em certa época, fixou em 33% o limite máximo da incidência tributária não-confiscatória”. (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2.ed. Renovar, 1995, p. 56).

5. O fato de o princípio possuir um conteúdo difuso demanda um certo nível de correlação com o caso concreto. Como não há um limite objetivo, é inevitável verificar concretamente o quanto invasivo foi o encargo para o contribuinte nos diversos casos. Essa forma de pensar o instituto do não confisco fez surgir vários precedentes que invocam a aplicação da Súmula 279/STF. Nessa linha, confira-se o recente julgado deste Turma:

“[...] É necessário um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade para constatação da violação do princípio do não confisco tributário (art. 150, IV, da CF/1988). Pressupõe, pois, a clara delimitação de cada um desses elementos. Assim, a aferição, por esta Corte, de eventual violação do princípio do não confisco, em decorrência da aplicação de multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto devido encontra óbice na natureza extraordinária do apelo extremo e, em especial, no entendimento cristalizado na Súmula 279/STF, a teor da qual, “para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”. (RE 760783, Rel.<sup>a</sup> Min.<sup>a</sup> Rosa Weber)

6. Verifico, contudo, que a solução que aponta para a necessidade de reexame de provas terminaria por inviabilizar o controle que o Supremo Tribunal Federal deve exercer sobre a matéria. O volume do encargo deve ser passível de ser sindicado. Isso porque a insuportabilidade do ônus parte também de sua dimensão imoderada e não apenas do porte de quem sofre a incidência da exação.

7. A jurisprudência desta Corte que proclama a possibilidade de se rever multas excessivas no âmbito do direito tributário, à luz da vedação aos efeitos confiscatórios, é antiga. Confirmam-se, como exemplo, o RE 57.904, Rel. Min. Evandro Lins e Silva; RE 60.964 e RE 78.291, Rel. Min. Aliomar Baleeiro; RE 91.707, Rel. Min. Moreira Alves. Neste último precedente, o relator afirmou expressamente que “*o STF tem admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei*”.

8. Após a análise da memória jurisprudencial sobre o tema em questão, chamou-me a atenção, em especial, o RE 82.510, Rel. Min. Leitão de Abreu, no qual foi admitida a redução da multa em razão de não haver comprovação de prejuízo para os cofres públicos e porque não ficara comprovado o dolo do contribuinte.

9. Obviamente, não se está aqui a tratar de direito penal, mas de todo modo estamos no âmbito do direito sancionador. Genericamente, sempre que o antecedente de uma norma for um comportamento reprovável e o consequente uma punição, é absolutamente indispensável fazer uma análise do elemento subjetivo da conduta. Isso se torna evidente quando se verifica ser unânime o sentimento de que uma multa decorrente de um equívoco em uma declaração não pode ser

quantitativamente equivalente àquela que deverá ser aplicada em desfavor de um contribuinte que emite notas fiscais falsas para locupletar-se de operações que não ocorreram.

10. É evidente que o intento malicioso e preordenadamente voltado a promover locupletamento indevido não pode receber o mesmo tratamento de um equívoco praticado por um cidadão que cometeu um erro ao operar a complexa legislação tributária. O ardil sempre será merecedor de maior reprimenda.

11. No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impuntualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação.

12. Com base nas considerações expostas, constato que o fato de o princípio do não confisco ter um conteúdo aberto permite que se proceda a uma dosimetria quanto a sua incidência em correlação com as diversas espécies de multa. As multas moratórias possuem como aspecto pedagógico o desestímulo ao atraso. As multas punitivas, por sua vez, revelam um caráter mais gravoso, mostrando-se como verdadeiras reprimendas. Não é razoável punir em igual medida o desestímulo e a reprimenda.

13. Aproveitando o conteúdo axiológico do postulado, é possível reconhecer a possibilidade da garantia revelar uma faceta mais ou menos gravosa conforme o caráter pedagógico da sanção. Em outras palavras: reconhecido que a vedação ao caráter confiscatório é uma cláusula aberta, pode ela ser aplicada de forma mais ou menos incisiva conforme a natureza da multa e, no âmbito do direito sancionador, deve ser tolerada a punição maior quando houver dolo. A doutrina especializada tem defendido esta ponderação:

“Não só a vedação ao confisco, mas também os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade devem ser aplicados no exame das multas.[...] O contribuinte que constitui o crédito tributário mediante a apresentação das declarações necessárias, mas deixa de recolhê-lo por qualquer razão, deve ser sancionado de forma moderada, porque cumpriu suas obrigações acessórias regularmente. Diferente é a situação o contribuinte que é autuado pela fiscalização tributária porque deixou de constituir alguma obrigação tributária, situação em que poderia ser beneficiado pela ocorrência da decadência. Neste caso específico, deve ser levado em consideração, na hora da fixação da multa, que o benefício econômico deste contribuinte seria de 100% do valor do tributo.”(CEZAROTTI, Guilherme. **Aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias.** Razoabilidade e proporcionalidade em sua aplicação. RDDT nº 148, jan/2008)

14. Conforme já afirmei, até o presente momento, a jurisprudência tem oscilado sobre o adequado dimensionamento dos encargos, para o fim de determinar se um tributo ou uma multa é confiscatório ou não. Se a Corte convivia com o questionamento de saber quanto pode ser excessivo, após minhas reflexões, visualizo um adendo a indagação: quanto é excessivo com relação a qual espécie de multa?

15. No intuito de encontrar parâmetros razoáveis para fixação de limites objetivos, constatei que a Constituição de 1934, em seu art. 184, limitava expressamente os juros moratórios:

“Art. 184. O produto das multas não poderá ser atribuído no todo ou em parte, aos funcionários que a impuserem ou confirmarem.

Parágrafo único. As multas de mora por falta de pagamento de impostos ou taxas lançados não poderão exceder de 10% sobre a importância em débito.”

16. O parâmetro fixado em 1934 destoa e muito do entendimento já proferido por esta Corte no sentido de que confiscatório seria o gravame fixado acima de 100%, conclusão que encontraria sua *ratio* na impossibilidade do acessório sobrepujar o principal. Neste sentido, veja-se a ementa do RE 748257, julgado sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski:

## JURISPRUDÊNCIA

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.

II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III – Agravo regimental improvido.”

17. A tese de que o acessório não pode se sobrepor ao principal parece ser mais adequada enquanto parâmetro para fixar as balizas de uma multa punitiva, sobretudo se considerado que o montante equivale a própria incidência. Após empreender estudo sobre precedentes mais recentes, observei que a duas Turmas e o Plenário já reconheceram que o patamar de 20% para a multa moratória não seria confiscatório. Este parece-me ser, portanto, o índice ideal. O montante coaduna-se com a ideia de que a impontualidade é uma falta menos grave, aproximando-se, inclusive, do montante que um dia já foi positivado na Constituição. Ademais, o limite parece contar com a receptividade do Tribunal, conforme os precedentes abaixo relacionados:

“ [...]A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (RE 582.461, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes)

“AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL DE 20%. AUSÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO. Esta Corte firmou entendimento

no sentido da ausência de caráter confiscatório de multa fiscal no percentual de 20% (RE 582.461, *leading case* de repercussão geral). Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 596.429 AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa)

“IPI. MULTA MORATÓRIA. ART. 59. LEI 8.383/91. RAZOABILIDADE. A multa moratória de 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido, não se mostra abusiva ou desarrazoada, inexistindo ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Recurso extraordinário não conhecido.” (RE 239.964, Primeira Turma, Rel.<sup>a</sup> Min.<sup>a</sup> Ellen Gracie)

18. Fixado o parâmetro para a multa moratória, o qual se mostra adequado ao caráter pedagógico de um mero desestímulo, aproveito a ocasião para lançar algumas digressões a respeito das multas punitivas. O Ministro Aliomar Baleeiro destaca que fixação de limites máximos, seja sobre tributo ou multa, é um problema fundamentalmente econômico (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.566). A despeito das dificuldades de objetivar o limite máximo, é digno de registro que o Tribunal Constitucional Federal Germânico (*Bundesverfassungsgericht*) admitiu a premissa de que se deve respeitar o núcleo do direito de propriedade, limitando-se a tributação sobre o que seria “meia parte” da riqueza revelada. Esse parâmetro encontra ressonância na doutrina nacional:

“Se o Estado pertence e serve o povo, não é admissível que o resultado de seu trabalho reverta em maior parte ao Estado, e não ao povo. O cidadão não trabalha e não existe para sustentar o Estado. O Estado é que existe para amparar o cidadão [...] O tributo ou a carga tributária como um todo que grava mais 50% da renda ou do patrimônio, nesse sentido, é nítido exemplo de tributação em colisão com o princípio republicano, na medida em que coloca o povo não como senhor, mas como refém do Estado. O povo passa a existir para sustentar o Estado. Trabalha não para si, mas para o Estado. Vive e existe, enfim, não em seu próprio proveito e regozijo, mas para atender e satisfazer as necessidades do Poder Público, que matemática e objetivamente passam a ser prioritárias.” (GOLDSCHMIDT, Fábio. **O princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. Editora RT, p. 224)

## JURISPRUDÊNCIA

19. Considerando as peculiaridades do sistema constitucional brasileiro e o delicado embate que se processa entre o poder de tributar e as garantias constitucionais, entendo que o caráter pedagógico da multa é fundamental para incutir no contribuinte o sentimento de que não vale a pena articular uma burla contra a Administração fazendária. E nesse particular, parece-me adequado que um bom parâmetro seja o valor devido a título de obrigação principal. Com base em tais razões, entendo pertinente adotar como limites os montantes de 20% para multa moratória e 100% para multas punitivas.

20. Diante do exposto, dou provimento ao agravo regimental para que seja reduzida a multa moratória de 30% para 20%. Fica mantida a condenação em custas e honorários fixadas na origem.

PRIMEIRA TURMA

### EXTRATO DE ATA

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 727.872

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. ROBERTO BARROSO

AGTE.(S) : MONICAR CHAPEAÇÃO E PINTURA DE VEÍCULOS LTDA

ADV.(A/S) : RAFAEL FRAINER

AGDO.(A/S) : UNIÃO

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

Decisão: A Turma deu parcial provimento ao agravo regimental para reduzir a multa ao patamar de 20%, nos termos do voto do Relator. Unânime. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Luiz Fux. Presidência da Senhora Ministra Rosa Weber. 1ª Turma, 28.4.2015.

Presidência da Senhora Ministra Rosa Weber. Presentes à Sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Luiz Fux e Roberto Barroso. Compareceu o Senhor Ministro Dias Toffoli para julgar processos a ele vinculados.

Subprocuradora-Geral da República, Dra. Cláudia Sampaio Marques.

Carmen Lilian Oliveira de Souza  
Secretária da Primeira Turma

(Ementa disponibilizada no STF DJe nº 91/2015, divulg 15.05.2015, public. 18.05.2015, p. 57).

**HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXTINÇÃO DA AÇÃO EM RAZÃO DE DESISTÊNCIA DE RECURSO E RENÚNCIA AO DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDA. ADESÃO AO PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941/09. ART. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE QUE DISPENSA O PAGAMENTO DE HONORÁRIOS. LEI 13.043/14. ART. 38. APLICAÇÃO. ART. 462 DO CPC.**

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.429.722 - SP (20140007317-9)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES  
AGRAVANTE : NEC DO BRASIL SA  
ADVOGADOS : ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
HAMILTON DIAS DE SOUZA  
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

#### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXTINÇÃO DA AÇÃO EM RAZÃO DE DESISTÊNCIA DE RECURSO E RENÚNCIA AO DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDA. ADESÃO AO PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941/09. ART. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE QUE DISPENSA O PAGAMENTO DE HONORÁRIOS. LEI 13.043/14. ART. 38. APLICAÇÃO. ART. 462 DO CPC.

1. Aplica-se o artigo 38, inciso II, da Lei 13.043/2014 aos casos em que há desistência e renúncia ao direito em que se funda a demanda para fins de adesão ao parcelamento previsto na Lei 11.941/09, a fim de se afastar a condenação em honorários de sucumbência. Inteligência do artigo 462 do CPC.

2. Agravo regimental provido.

## JURISPRUDÊNCIA

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Sérgio Kukina (Presidente), Regina Helena Costa, Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região) e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 05 de maio de 2015 (data do Julgamento)

MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

Relator

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.429.722 - SP (20140007317-9)

RELATOR	:	MINISTRO BENEDITO GONÇALVES
AGRAVANTE	:	NEC DO BRASIL S/A
ADVOGADOS	:	ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI HAMILTON DIAS DE SOUZA
AGRAVADO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

### RELATÓRIO

**O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator):** Trata-se de agravo regimental interposto por NEC do Brasil S/A em face de decisão monocrática que negou seguimento ao recurso especial, assim ementada (fl. 962):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. OFENSA AO ART. 6º, §1º, DA LEI 11.941/2009. INOCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO 1.353.826SP. VILIPÊNDIO AO ART. 20, §§ 3º E 4º, DO CPC. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. RECURSO ESPECIAL AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO.

Em suas razões, a agravante reafirma a tese recursal de que o montante estabelecido a título de honorários advocatícios em decorrência da sua renúncia ao direito em que se funda a ação para adesão a parcelamento é exorbitante e, por isso mesmo, afronta o artigo 20, §§ 3º e 4º do CPC.

Aduz que a quantia fixada (R\$ 105.000,00 - cento e cinco mil reais) não pode prevalecer, sob pena de ofensa ao Princípio da Razoabilidade, tendo em vista a natureza da causa, bem como o fato de não ter havido condenação, já que a parte desistiu do feito em razão da adesão ao programa de parcelamento previsto pela Lei 11.941/2009, em face da exigência expressa da Portaria PGFN/RFB 06/2009.

Assevera que, no caso concreto, não há falar em aplicação da Súmula 7/STJ, por força da já demonstrada exorbitância do valor.

Conclui argumentando que, no mínimo, teria havido violação do artigo 535 do CPC, na medida em que o Tribunal de origem foi silente sobre a alegação de necessidade de fixação da verba honorária por equidade, em face da não ocorrência da condenação e da desistência do feito.

Em memoriais, a agravante pede a aplicação, ao caso concreto, do disposto na Lei 13.043/2014, que dispensa o pagamento de honorários nos casos de desistência/renúncia para fins de adesão a parcelamento fiscal.

É o relatório.

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.429.722 - SP (20140007317-9)

#### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXTINÇÃO DA AÇÃO EM RAZÃO DE DESISTÊNCIA DE RECURSO E RENÚNCIA AO DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDA. ADESÃO AO PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941/09. ART. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE QUE

## JURISPRUDÊNCIA

DISPENSA O PAGAMENTO DE HONORÁRIOS. LEI 13.043/14. ART. 38. APLICAÇÃO. ART. 462 DO CPC.

1. Aplica-se o artigo 38, inciso II, da Lei 13.043/2014 aos casos em que há desistência e renúncia ao direito em que se funda a demanda para fins de adesão ao parcelamento previsto na Lei 11.941/09, a fim de se afastar a condenação em honorários de sucumbência. Inteligência do artigo 462 do CPC.

2. Agravo regimental provido.

## VOTO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Conforme relatado, tem-se que, no caso concreto, a ora agravante procedeu à desistência do presente feito, bem como à renúncia ao direito em que se funda a ação, tendo em vista a adesão ao programa de parcelamento de débitos tributários previstos pela Lei 11.941/09.

Por tal motivo, tendo o feito sido extinto com julgamento de mérito em face da renúncia, a ora agravante foi condenada ao pagamento da verba honorária sucumbencial no importe de 1% sobre o valor consolidado.

Em face da mencionada condenação, a agravante interpôs o presente recurso especial, que ainda pende de julgamento, no qual alegou ser a quantia fixada pela instância de origem exorbitante, de forma que os referidos honorários ainda não foram pagos.

Na pendência do julgamento do presente recurso, sobreveio a Lei Federal de n. 13.043/2014, a qual dispensa, em seu artigo 38, o pagamento de honorário advocatícios, bem como qualquer sucumbência, “em todas as ações judiciais que, direta ou indiretamente, vierem a ser extintas em decorrência de adesão aos parcelamentos previstos na Lei 11.941 [...]”, dentre outras.

Especificamente em seu inciso II, o mencionado dispositivo legal é expresso em determinar que ele é aplicável “aos pedidos de desistência e renúncia já protocolados, mas cujos valores de que trata o *caput* não tenham sido pagos até 10 de julho de 2014”.

Dessa forma, cinge-se a controvérsia, primeiramente, à possibilidade de aplicação da Lei 13.043/2014 ao caso concreto e, caso superada, à configuração ou não da exorbitância da verba honorária fixada pela instância de origem.

Com relação à primeira questão, em face de se tratar de lei superveniente ao presente recurso, bem como pelo fato de tais alegações terem sido trazida em memoriais apenas, entendi por bem submeter a presente discussão ao Colegiado da Primeira Turma, de modo que, após debate, convenci-me dos fundamentos apresentados pela Sra. Ministra Regina Helena na assentada do dia 5/5/2015, os quais transcrevo (com base nas notas taquigráficas da sessão de julgamento) como razões de decidir (grifos apostos):

“A par disso, veio a mim a questão que o Sr. Ministro Benedito Gonçalves ora coloca da aplicação da lei nova. É uma lei de novembro do ano passado.

O que acontece nessa questão da lei?

O Sr. Ministro Benedito Gonçalves já leu o artigo, mas vou chamar a atenção para o seguinte. Diz assim o art. 38 da Lei n. 13.043, de 13 de novembro de 2014 – ela foi publicada em 14 de novembro de 2014; portanto, alguns meses de eficácia:

Art. 38. Não serão devidos honorários advocatícios, bem como qualquer sucumbência, em todas as ações judiciais que, direta ou indiretamente, vierem a ser extintas em decorrência de adesão aos parcelamentos previstos [dentre eles, aquele da Lei n. 11.941, que é o parcelamento ao qual aderiu o agravante, que renunciou ao direito posteriormente; então, o parcelamento, no caso aqui, está mencionado nessa lei; não serão devidos honorários].”

O parágrafo único acrescenta:

“Parágrafo único – O disposto no *caput* aplica-se somente:

I – aos pedidos de desistência e renúncia protocolados a partir de 10 de julho de 2014 [e não é o caso, não abrange a hipótese dos autos, mas o inciso II me parece que sim]; ou

II – aos pedidos de desistência e renúncia já protocolados [a Lei é de novembro], mas cujos valores de que trata o *caput* não tenham sido pagos até 10 de julho de 2014.

No caso em tela, o que aconteceu? No caso em tela, o pedido de desistência e renúncia foi protocolado em 30 de novembro de 2009.

Então, parece-me que está dentro, exatamente, da hipótese do inciso II do parágrafo único do art. 38, que afasta a fixação de sucumbência, no caso de desistência e renúncia ao direito.

Quer dizer, primeiro, chamou-me a atenção a questão do valor, que me pareceu exorbitante na hipótese; depois, fui alertada: **mas tem a lei de 2014, a lei recente que falou que não cabe sucumbência. Essa lei, certamente, veio por uma questão de equidade, por se entender que, quem desiste, renuncia, não deve arcar com os ônus dos honorários advocatícios, certamente, até para estimular também. Então, se você desistir, renunciar, nessas hipóteses, não irá arcar com a sucumbência. Parece-me que não é uma questão nem de aplicação retroativa, a lei é expressa para aplicar no passado, ela está, nesses dois incisos do parágrafo único, falando para aplicar no passado, está falando de pedidos muito anteriores.**

Ainda me remanesceria a questão: não houve pedido, não foi dito isso antes. Mas, nesse caso também, Colegas, observo que a lei sobreveio quando o recurso já estava nesta Corte. Então, não faz sentido exigir que se pedisse de uma lei que não existia, porque se fala: e o prequestionamento? Não se pode prequestionar aquilo que não se conhece. A lei sobreveio quando o recurso já estava no STJ.

A questão – e o Ministro Benedito Gonçalves já colocou – é: neste caso, vamos manter uma sucumbência, porque a lei não existia no momento em que foi afixada? **Mas, hoje, temos uma lei em vigor que se refere a casos que abrangem a hipótese, parece-me que, no meu entender, o inciso II do parágrafo único do art. 38 abrange exatamente o caso. Não houve pedido. Sim, não houve pedido, mas a lei é superveniente ou, pelo menos, não houve pedido no REsp., penso que estamos julgando o regimental. Enfim, a questão é essa.**

Tenho para mim, Sr. Presidente – pelo menos é uma primeira consideração para os Colegas também meditem – , **que isso é aplicável de ofício, porque não serão devidos honorários, a questão é de política legislativa. Ora, quem re-**

**nunciar e desistir não vai arcar com os ônus da sucumbência, o que veio para abranger os casos de desistência e renúncia já protocolados antes da lei – e este foi, porque é de 2009 e a lei é de 2014 – e cujos valores não foram pagos até 10 de julho de 2014.**

Pesquisei, trata-se de uma hipótese realmente nova, não obstante existam precedentes na Segunda Turma, decisões monocráticas, aplicando de ofício, parece-me que realmente é o caso, porque a norma não há discussão em relação: esta enquadrado, atendeu, a hipótese é essa? Parece-me que não tem como mantermos – já antecipo – a fixação de honorários, ainda que não tenha havido pedido, mas a lei não existia. **O problema é esse. Creio que seja a questão do art. 462 do Código de Processo Civil; temos que considerar tudo aquilo que é superveniente, o fato é superveniente. A lei chegou, quando a lei foi publicada, o recurso já estava nesta Corte.** É nesse sentido que queria fazer a consideração.

Com base nas referidas considerações, tem-se que a decisão agravada está em desconformidade com essa nova previsão legal, de forma que merece reparos quanto ao ponto.

Diante do exposto, **dou provimento ao agravo regimental**, para afastar a condenação da agravante nos honorários de sucumbência, nos exatos termos do artigo 38, inciso II, da Lei 13.043/2014, aplicável ao caso concreto por força do artigo 462 do CPC. Prejudicada a discussão a respeito da eventual exorbitância da verba honorária.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA

Número Registro:  
20140007317-9

PROCESSO  
ELETRÔNICO

AgRg no  
REsp 1.429.722/SP

JURISPRUDÊNCIA

Números Origem: 00010645920004036100 10645920004036100 1411571  
200061000010640 9700288005

EM MESA

JULGADO: 24032015

Relator

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FRANCISCO RODRIGUES DOS SANTOS SOBRINHO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : NEC DO BRASIL S/A  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA  
ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições  
Sociais

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : NEC DO BRASIL SA  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA  
ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Adiado por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 20140007317-9      PROCESSO REsp 1.429.722/SP  
ELETRÔNICO      AgRg no

Números Origem: 00010645920004036100 10645920004036100 1411571  
200061000010640 9700288005

EM MESA

JULGADO: 16042015

Relator

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DENISE VINCI TULIO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

JURISPRUDÊNCIA

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : NEC DO BRASIL SA  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA  
ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições  
Sociais

**AGRAVO REGIMENTAL**

AGRAVANTE : NEC DO BRASIL SA  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA  
ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Adiado por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 20140007317-9      PROCESSO      AgRg no  
ELETRÔNICO      REsp 1.429.722/SP

Números Origem: 00010645920004036100 10645920004036100 1411571  
200061000010640 9700288005

EM MESA

JULGADO: 28042015

Relator

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. ANA BORGES COELHO SANTOS

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

#### AUTUAÇÃO

RECORRENTE : NEC DO BRASIL SA  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA  
ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições  
Sociais

#### AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : NEC DO BRASIL SA  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA  
ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL



ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : NEC DO BRASIL SA  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA  
                  ANDRÉA DA ROCHA SALVIATTI  
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
                  NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, deu provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Sérgio Kukina (Presidente), Regina Helena Costa, Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região) e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico, edição 1736, disponibilização 19.05.2015, publicação 20.05.2015, p. 794).

**ACORDO INTERNACIONAL PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO ENTRE BRASIL E ALEMANHA. CPMF. NÃO-ABRANGÊNCIA.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.216.610 - RJ (20100180280-5)  
RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
RECORRENTE : DEUTSCHE LUFTHANSA AG  
ADVOGADOS : ROBERTO ANTÔNIO D'ANDRÉA VERA  
                  VIRGÍNIA D'ANDREA VERA  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
                  NACIONAL

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. ACORDO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE A RENDA E O CAPITAL, BRASIL - REPÚBLICA FEDERAL DA ALEMANHA (DECRETO N. 76.988/76). RECIPROCIDADE NÃO DEMONSTRADA. COBRANÇA DE CPMF NO BRASIL. BITRIBUTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

1. O objeto do acordo internacional, no que interessa ao presente caso, são os impostos incidentes sobre os lucros provenientes da exploração no tráfego internacional, notadamente o imposto de renda (no Brasil e na Alemanha) e quaisquer outros impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados.

2. Para haver uma dupla tributação internacional é indispensável que ocorra a identidade do elemento material do fato gerador. No presente caso, o típico fato gerador da CPMF é o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de titularidade do contribuinte. Sendo assim, a tributação pela CPMF não se trata de tributação sobre a aquisição de lucro ou renda (tributação abrangida pelo acordo), mas sim tributação sobre a circulação, no caso, circulação escritural ou física de valores (tributação não abrangida pelo acordo).

3. Desse modo, não tributando diretamente a renda, mas a movimentação em si, há diversos fatos geradores (elementos materiais diferentes), descabendo falar em bitributação ou dupla tributação internacional quando há a incidência do Imposto de Renda (Alemão), cujo fato gerador é a aquisição de renda, situação que, inclusive, ocorre em momento anterior ao envio do valor para o país de bandeira (no caso, Alemanha), muito embora possa ser tributada apenas posteriormente.

4. A diferenciação dessas duas bases impositivas (movimentação financeira e receita) já foi feita pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral, *in verbis*: “A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência – movimentações financeiras - não se confunde com as receitas” (RE n. 566.259/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Dje 24/9/2010).

5. Quanto à reciprocidade, do acórdão *a quo* não consta ter ocorrido a demonstração, por parte da CONTRIBUINTE, da existência de tributo semelhante à CPMF (com idêntico fato gerador) na Alemanha para o qual aquele país tenha concedido a isenção para as empresas sediadas no Brasil.

6. Recurso especial não provido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, Acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

“A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília (DF), 26 de maio de 2015.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.216.610 - RJ (20100180280-5)

RELATOR	:	MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE	:	DEUTSCHE LUFTHANSA AG
ADVOGADOS	:	ROBERTO ANTÔNIO D'ANDRÉA VERA VIRGÍNIA D'ANDREA VERA
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):  
Trata-se de recurso especial interposto por DEUTSCHE LUFTHANSA AG, com fundamento no art. 105, III, *a e c*, da Constituição da República, contra o acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região assim ementado (e-STJ fls. 669/677):

AGRAVO INTERNO. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. TRATADO INTERNACIONAL DE PROIBIÇÃO DE BITRIBUTAÇÃO. CPMF. NATUREZA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ISENÇÃO QUE ATINGE APENAS A

## JURISPRUDÊNCIA

IMPOSTOS. SENDO A ISENÇÃO FAVOR FISCAL DEVE SER INTERPRETADA DE FORMA RESTRITIVA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DE TRIBUTO SEMELHANTE NO PAÍS DE ORIGEM. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.

1- O acordo internacional entre Brasil e Alemanha isentaria de impostos (alínea “b” do item 1 do art. 2) e não de contribuição social, sendo certo que a CPMF tem a natureza de contribuição social e não de um imposto disfarçado, sendo matéria pacificada na Suprema Corte (STF, Pleno, ADINS 1.497/DF e 1501/DF; STF SS 1834/SP, rel. Min. Carlos Velloso, DJU 22-08-00, p.52, entre outros).

2- A isenção é um favor fiscal e não deve ser interpretada de forma extensiva, de acordo com o art. 111, II, do CTN (STJ, Resp. 662.882/RJ, 1ª Turma, rel. Min. Luiz Fux, DJU 13-2-06, p.672; Resp. 284.063/SP, 1ª Turma, DJU 14-03-05, p.195; Resp 163529/MG, 2ª Turma, rel. Min. Peçanha Martins, DJU 18-02-02, p.283).

3- Se o objetivo do acordo é evitar a bitributação, inexistente qualquer comprovação a respeito da instituição de tributo semelhante na Alemanha (CPC, art. 333, I).

4- Recurso conhecido e desprovido.

No recurso especial, a empresa recorrente alega afronta ao Decreto 54.193/64 (Acordo sobre Transporte Aéreo) e aos arts. 1º, 2º e 8º do Decreto 76.988/76 (Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, Brasil – República Federal da Alemanha), bem como aos arts. 1º, 31 e 32 da Mensagem 11692 (Tratado de Viena) e aos arts. 22 e 23 do Decreto Presidencial 3.720/2001 (Convenção de Chicago).

Defende a tese de que os acordos internacionais devem ser interpretados de forma sistemática e não literal, de modo a predominar o princípio da reciprocidade entre os países envolvidos na transação comercial integrantes do acordo. Argumenta que a cobrança da CPMF cria evidente empecilho a prestação das atividades desenvolvidas pela recorrente e que o tratamento fiscal a ser dado deve obedecer ao que foi pactuado entre o Brasil e o país contratante, a fim de se evitar a dupla tributação internacional de renda.

Requer seja reconhecido o direito de isenção de tributos brasileiros incidentes sobre a receita das operações da recorrente.

Contrarrazões nas e-STJ fls. 739-745.

Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 747).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.216.610 - RJ (20100180280-5)

#### EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. ACORDO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE A RENDA E O CAPITAL, BRASIL - REPÚBLICA FEDERAL DA ALEMANHA (DECRETO N. 76.988/76). RECIPROCIDADE NÃO DEMONSTRADA. COBRANÇA DE CPMF NO BRASIL. BITRIBUTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

1. O objeto do acordo internacional, no que interessa ao presente caso, são os impostos incidentes sobre os lucros provenientes da exploração no tráfego internacional, notadamente o imposto de renda (no Brasil e na Alemanha) e quaisquer outros impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados.

2. Para haver uma dupla tributação internacional é indispensável que ocorra a identidade do elemento material do fato gerador. No presente caso, o típico fato gerador da CPMF é o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de titularidade do contribuinte. Sendo assim, a tributação pela CPMF não se trata de tributação sobre a aquisição de lucro ou renda (tributação abrangida pelo acordo), mas sim tributação sobre a circulação, no caso, circulação escritural ou física de valores (tributação não abrangida pelo acordo).

3. Desse modo, não tributando diretamente a renda, mas a movimentação em si, há diversos fatos geradores (elementos materiais diferentes), descabendo falar em bitributação ou dupla tributação internacional quando há a incidência do Imposto de Renda (Alemão), cujo fato gerador é a aquisição de renda, situação que, inclusive, ocorre em momento anterior ao envio do valor para o país de bandeira (no caso, Alemanha), muito embora possa ser tributada apenas posteriormente.

4. A diferenciação dessas duas bases impositivas (movimentação financeira e receita) já foi feita pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral,

## JURISPRUDÊNCIA

*in verbis*: “A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência – movimentações financeiras - não se confunde com as receitas” (RE n. 566.259/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Dje 24/9/2010).

5. Quanto à reciprocidade, do acórdão *a quo* não consta ter ocorrido a demonstração, por parte da CONTRIBUINTE, da existência de tributo semelhante à CPMF (com idêntico fato gerador) na Alemanha para o qual aquele país tenha concedido a isenção para as empresas sediadas no Brasil.

6. Recurso especial não provido.

## VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): No caso concreto a empresa alemã DEUTSCHE LUFTHANSA AG ajuizou ação objetivando o reconhecimento do direito de não sofrer retenção da CPMF nas operações que efetuar perante instituições financeiras, bem como da inexistência de relação jurídica tributária que a vincule ao pagamento dessa contribuição.

Alega a empresa recorrente que na situação em que a renda da companhia aérea, em sua integralidade, é tributada em seu país de origem (Alemanha) e, previamente ao envio das receitas para o país de bandeira, é tributado no Brasil sob a forma do tributo da CPMF ocorre bitributação, situação terminantemente proibida por força do Decreto n.º 76.988/76.

Narra que suas receitas são provenientes da venda de passagens que, por sua vez, são pagas através de cheques ou de depósitos bancários que, ao circularem pelas instituições financeiras, antes de serem liquidados para permitir a conversão e a remessa do numerário ao exterior, sofrem o risco da incidência da CPMF.

Contudo, sem razão a contribuinte.

Reza o Decreto 76.988/76 (Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, Brasil-República Federal da Alemanha) que:

ARTIGO 2º

**Impostos Visados**

**1. Os impostos aos quais se aplica o presente acordo são:**

a) no caso da República Federal da Alemanha: o imposto de renda (Einkommensteuer ) incluindo a sobretaxa (Ergänzungsabgabe) respectiva; o imposto de sociedades (Körperschaftsteuer), incluindo a sobretaxa (Ergänzungsabgabe ) respectiva; o imposto de capital (Vermögensteuer) e o imposto comercial ( Gewerbesteuer ) (doravante referido como “imposto alemão”);

**b) no caso do Brasil: o imposto federal de renda** (federal income tax), com exclusão das incidências sobre remessas excedentes a atividades de menor importância (doravante referido como “imposto brasileiro”).

2. Este acordo também será aplicável **a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados**, seja em adição aos impostos existentes, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente, se necessário, de qualquer modificação significativa que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias.

3. As disposições do presente acordo em matéria de tributação da renda ou do capital aplicam-se igualmente ao imposto comercial alemão, calculado em base diversa daquela renda ou do capital.

[...]

ARTIGO 8º

Navegação Marítima e Aérea

**1. Os lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios ou aeronaves só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa.**

2. Se a sede da direção efetiva da empresa de navegação marítima se situar a bordo de um navio, esta sede será considerada situada no Estado Contratante em que se encontre o porto de registro desse navio, ou na ausência de porto de regis-

tro, o Estado Contratante em que resida a pessoa que explora o navio. Desse modo, resta evidente que o objeto do acordo, no que interessa ao presente caso, são os impostos incidentes sobre os lucros provenientes da exploração no tráfego internacional, notadamente o imposto de renda (no Brasil e na Alemanha) e quaisquer outros impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados.

Com efeito, a bitributação ou dupla tributação internacional somente ocorre quando um mesmo sujeito passivo é submetido à tributação simultaneamente por duas competências tributárias distintas em relação a um mesmo fato gerador. Lecionam Antônio de Moura Borges e Christiano Valente (*in* “*Dupla tributação internacional: Considerações sobre a sujeição passiva na jurisprudência do STF e do STJ*”. Revista Forum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, v. 66, n. 11, p.81-98, 2013. Bimestral):

São conhecidas várias definições de dupla tributação internacional formuladas por diferentes autores e organizações internacionais, cuja maioria parte da definição proposta por Herbert Dorn, em 1927, para quem “*A dupla — múltipla tributação se verifica, quando vários titulares de soberanias tributárias independentes — no caso vários Estados independentes — submetem o mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, contemporaneamente, a um imposto da mesma espécie*”.

Definição amplamente difundida e aceita pela maioria dos autores que se têm ocupado com o assunto, fortemente influenciada pela definição de Herbert Dorn, é a que se encontra na introdução ao modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital, elaborado pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que é a seguinte: “*A dupla tributação jurídica internacional pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos*”. Tal definição tem o mérito de mencionar expressamente os elementos essenciais da dupla tributação internacional, que são: a identidade de sujeito passivo, a pluralidade de soberanias tributárias, **a identidade do elemento material do fato gerador**, a identidade ou semelhança dos impostos e **a identidade do período** (BORGES, Antônio de Moura; VALENTE, Christiano Mendes Wolney. Dupla tributação internacional: Considerações sobre a sujeição pas-

siva na jurisprudência do STF e do STJ. Revista Forum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, v. 66, n. 11, p.81-98, 2013. Bimestral).

Ou seja, para haver uma dupla tributação internacional é indispensável que ocorra a identidade do elemento material do fato gerador. No presente caso, o típico fato gerador da CPMF é o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de titularidade do contribuinte. Sendo assim, a tributação pela CPMF não se trata de tributação sobre a aquisição de lucro ou renda (tributação abrangida pelo acordo), mas sim tributação sobre a circulação, no caso circulação escritural ou física de valores (tributação não abrangida pelo acordo). Segue a legislação aplicável:

#### **Lei n. 9.311/96**

Art. 1º É instituída a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF.

Parágrafo único. Considera-se movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira qualquer operação liquidada ou lançamento realizado pelas entidades referidas no art. 2º, que representem circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

Art. 2º **O fato gerador da contribuição é:**

I - **o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes** de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento de que tratam os parágrafos do art. 890 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, introduzidos pelo art. 1º da Lei nº 8.951, de 13 de dezembro de 1994, junto a ela mantidas;

II - **o lançamento a crédito, por instituição financeira, em contas correntes que apresentem saldo negativo**, até o limite de valor da redução do saldo devedor;

III - a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores;

## JURISPRUDÊNCIA

IV - o lançamento, e **qualquer outra forma de movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira**, não relacionados nos incisos anteriores, efetuados pelos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas;

V - a liquidação de operação contratadas nos mercados organizados de liquidação futura;

VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.

Desse modo, não tributando diretamente a renda, mas a movimentação em si, há diversos fatos geradores (elementos materiais diferentes), descabendo falar em bitributação ou dupla tributação internacional quando há a incidência do Imposto de Renda (Alemão), cujo fato gerador é a aquisição de renda, situação que, inclusive, ocorre em momento anterior ao envio do valor para o país de bandeira (no caso, Alemanha), muito embora possa ser tributada apenas posteriormente.

A situação não difere daquela a que estão submetidas todas as empresas brasileiras que aqui auferem renda e, posteriormente, necessitam movimentar internamente os valores assim adquiridos depositados nas diversas instituições financeiras, submetendo-se simultaneamente ao Imposto de Renda (Brasileiro) e à CPME.

De ver que a diferenciação dessas duas bases imponíveis (movimentação financeira e receita) já foi feita pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do RE 566.259/RS, em sede de repercussão geral, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPME INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

I – O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação.

II – Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador.

**III – A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência – movimentações financeiras - não se confunde com as receitas.**

IV – Recurso extraordinário desprovido (RE n. 566.259/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Dje 249/2010).

Desse modo, a CPMF não se caracteriza como “*imposto incidente sobre os lucros provenientes da exploração no tráfego internacional*” ou como “*quaisquer outros impostos idênticos ou substancialmente semelhantes*”, não se enquadrando no disposto nos arts. 2º e 8º do Decreto 76.988/76 (Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, Brasil - República Federal da Alemanha).

Quanto à reciprocidade, do acórdão *a quo* não consta ter ocorrido a demonstração, por parte da CONTRIBUINTE, da existência de tributo semelhante à CPMF (com idêntico fato gerador) na Alemanha para o qual aquele país tenha concedido a isenção para as empresas sediadas no Brasil.

Com essas considerações, NEGO PROVIMENTO ao presente recurso especial. É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 20100180280-5

PROCESSO REsp 1.216.610/RJ  
ELETRÔNICO

Números Origem: 9700013332

9802360759

PAUTA: 26052015

JULGADO: 26052015

## JURISPRUDÊNCIA

Relator

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA VASCONCELOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

### AUTUAÇÃO

RECORRENTE : DEUTSCHE LUFTHANSA AG  
ADVOGADOS : ROBERTO ANTÔNIO D'ANDRÉA VERA  
VIRGÍNIA D'ANDREA VERA  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Especiais - CPMF/Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

### CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico, edição 1744, disponibilização 29.05.2015, publicação 01.06.2015, p. 5.132/5.133).

**PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. FABRICANTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS DE MATERIAIS DE LIMPEZA E DE-SINFECÇÃO E SERVIÇOS DE DEDETIZAÇÃO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.246.317 - MG (20110066819-3)**

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
RECORRENTE : DOMINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALI-  
MENTÍCIAS SA  
ADVOGADO : DANIEL BARROS GUAZZELLI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

**EMENTA**

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PISPASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98STJ: “*Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório*”.
3. São ilegais o art. 66, §5º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de “insumos” previsto no art. 3º, II, das Leis n.

## JURISPRUDÊNCIA

10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticidos.

5. São “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo “insumo” para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

“Proseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Herman Benjamin, divergindo do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, negando provimento ao recurso, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencido o Sr. Ministro Herman Benjamin.”

Os Srs. Ministros Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento a Sra. Ministra Assusete Magalhães, nos termos do art. 162, § 4º, do RISTJ.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília (DF), 19 de maio de 2015.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.246.317 - MG (20110066819-3)

RELATOR	:	MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE	:	DOMINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS SA
ADVOGADO	:	DANIEL BARROS GUAZZELLI E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

**O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):**

Trata-se de recurso especial interposto por Domingos Costa Indústrias Alimentícias SA contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região cuja ementa é a seguinte (e-STJ fls. 200204):

TRIBUTÁRIO – PIS E COFINS – CREDITAMENTO – “INSUMOS” – PRODUTOS DE LIMPEZA/DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO – PREVISÃO LEGAL ESTRITA.

1.A sistemática das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS) permite que a pessoa jurídica desconte créditos calculados em relação a bens e ser-

## JURISPRUDÊNCIA

viços por ela utilizados como insumos na prestação de serviços por ela prestados ou fabricação de bens por ela produzidos.

2.A INSRF nº 247, de 21 NOV 2002, com redação dada pela INSRF nº 358, de 09 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a INSRF nº 404/2004, definem como insumo os produtos “*utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda*”, assim entendidos como “*as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação*”.

3.As normas tributárias, ao definir insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal “insumo”, sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

**4.Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final.**

5.O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresso.

6.Apelação não provida.

7.Peças liberadas pelo Relator, em 23/1/2009, para publicação do acórdão.

Opostos embargos de declaração, esses foram rejeitados, com aplicação de multa de 1% sobre o valor da causa, nos termos do art. 538, parágrafo único, do CPC (e-STJ fls. 217/220).

Nas razões recursais, fundadas na alínea “a” do permissivo constitucional, o recorrente alega, em preliminar, violação do disposto no art. 535, II, do CPC, visto que o Tribunal de origem deixou de se pronunciar sobre questões essenciais ao deslinde da controvérsia.

Sustenta, ainda, que o acórdão de origem infringiu o disposto no art. 538 do

CPC ao aplicar multa processual, considerando que os embargos tiveram o explícito propósito de prequestionar diversos dispositivos legais. No mérito, defende que os produtos de limpeza, desinfecção e serviços de dedetização usados na produção podem ser considerados insumos para fins de creditamento de débitos à PisCofins não-cumulativos, aduzindo que as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal n. 247/2002 e n. 404/2004 restringiram o conceito do termo insumo inserido no art. 3º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, violando-as, assim como ao art. 100, I, do CTN (e-STJ fls. 223/238).

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional postula a manutenção do acórdão recorrido (e-STJ fls.246/256).

Após o juízo positivo de admissibilidade, subiram os autos a esta Corte (e-STJ fls. 258/259).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.246.317 - MG (20110066819-3)

#### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PISPASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98STJ: “*Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório*”.

## JURISPRUDÊNCIA

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de “insumos” previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticidos.

5. São “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo “insumo” para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

## VOTO

### **O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):**

Com efeito, o PARTICULAR interpôs recurso especial fundado na ofensa aos arts. 3º das leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, além do art. 100, I, do CTN, sob o argumento de que as Instruções Normativas ns. 247/2002, 358/2003 e 404/2004 teriam desrespeitado o alcance das leis regulamentadas ao limitar o significado do termo “**insumo**” previsto nos artigos das referidas leis ordinárias. Há correspondência lógica entre os argumentos desenvolvidos, o acórdão proferido e o intuito pretendido, de forma que inaplicável o enunciado n. 284, da Súmula do STF.

Outrossim, o tema foi devidamente prequestionado. Desta maneira, o recurso especial merece conhecimento.

#### **1. Exame da alegada violação ao art. 535, II, do CPC.**

Não houve a alegada ofensa ao art. 535, II, do CPC. Muito embora a parte recorrente tenha oposto embargos de declaração, tem-se que, em não havendo no acórdão omissão, contradição ou obscuridade capaz de ensejar o acolhimento da medida integrativa, tal não é servil para forçar a reforma do julgado nesta instância extraordinária.

Com efeito, afigura-se despcienda, nos termos da jurisprudência deste Tribunal, a refutação da totalidade dos argumentos trazidos pela parte, com a citação explícita de todos os dispositivos infraconstitucionais que aquela entender pertinentes ao desate da lide.

#### **2. Exame da alegada violação ao art. 538, parágrafo único, do CPC.**

Em relação à multa do art. 538 do CPC, assiste razão à recorrente, sobretudo porque esta Corte já pacificou entendimento segundo o qual, nos termos da Súmula n. 98STJ: “*Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório*”.

### 3. Mérito: da legislação tributária sob exame.

O cerne da controvérsia diz respeito ao reconhecimento do direito do recorrente, fabricante de produtos alimentícios, de ver assegurado o aproveitamento de créditos provenientes de gastos com materiais de limpeza, desinfecção e serviços de dedetização usados no ambiente produtivo, com base nas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diz a Secretaria da Receita Federal que: a) os gastos com materiais/bens de desinfecção (limpeza) não dão direito aos créditos, porque não se consomem em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; e b) os serviços de dedetização não dão direito ao crédito porque não correspondem ao conceito de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Contra tais conclusões se insurgiu o contribuinte.

Em 29 de agosto de 2002, editou-se a Medida Provisória n. 66, que alterou a sistemática do **Pis e Pasep** para instituir a não-cumulatividade dessas contribuições, o que foi reproduzido pela **Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002** (lei de conversão), que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

[...]

II - bens e serviços, **utilizados** como **insumo** na prestação de serviços e **na produção** ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

Da mesma forma, a Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na **Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003**, instituiu a sistemática da

não-cumulatividade em relação à apuração da **Cofins**, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o **Pis/Pasep**, *in verbis*:

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

[...]

II - bens e serviços, **utilizados** como **insumo** na prestação de serviços e **na produção** ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Posteriormente, pela edição da Emenda Constitucional n. 42/2003, de 31 de dezembro de 2003, o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais alcançou o plano constitucional através da inserção do § 12 ao art. 195, que assim dispôs:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

b) a receita ou o faturamento;

[...]

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

Da norma constitucional em referência **não** se extrai a possibilidade de dedução de créditos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido para consecução da atividade empresarial, restando expresso que a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade aplicável ao Pis e à Cofins ficaria afeta ao legislador ordinário.

Interpretando o conteúdo da legislação fiscal em comento, a Secretaria da Receita Federal veiculou, pelas Instruções Normativas ns. 247/02 (redação alterada pela Instrução Normativa 358/2003), e 404/04, orientação necessária à sua execução, estabelecendo, para fins de aproveitamento de créditos, o alcance do termo “**insumo**”, ao dispor:

### **Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - PISPasep**

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

I – das aquisições efetuadas no mês:

[...]

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

### Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

[...]

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

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

b.2) na prestação de serviços;

[...]

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

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

[...]

O que se deduz da leitura das referidas regras infralegais é que a apuração do creditamento da Contribuição ao Pis e da Cofins foi restrita aos **bens** que compõem diretamente os produtos da empresa (a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado) ou prestação de **serviços** aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

A definição de “insumos” adotada pelos normativos da Secretaria da Receita Federal, excessivamente restritiva em relação aos serviços utilizados na produção e em relação aos bens também utilizados na produção, em tudo se assemelha à definição de “insumos” para efeito de creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ditada pelo art. 226 do Decreto n. 7.212/2010. Transcrevo essa última norma para efeito comparativo:

**Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010**

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; [...]

Ocorre que, como veremos, não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de “utilização na produção” (terminologia legal), tomando-o por “aplicação ou consumo direto na produção” e para que seja feito uso, na sistemática do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos, do mesmo conceito de “insumos” adotado pela legislação própria do IPI.

**4. Da impossibilidade de ser adotado o conceito de “insumos” próprio do IPI.**

Com efeito, reitero não ser possível que a sistemática do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos colha o mesmo conceito de “insumos” adotado pela legislação própria do IPI. Isto porque quando o legislador deseja importar tal conceituação de “insumos” para fins de cálculo de benefícios fiscais, o faz expressamente, como o fez, v.g., na hipótese do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao Pis/Pasep e à Cofins, previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96.

Na suso citada lei, há expressa previsão para que sejam utilizados subsidiariamente os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI. Veja-se:

### **Lei n. 9.363/96**

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. **Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação** do Imposto de Renda e **do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento**, respectivamente, **dos conceitos** de receita operacional bruta e **de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.**

Diferentemente, nas leis que tratam do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos não há menção a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de “insumos”.

Na mesma linha de raciocínio, outras razões também se me afiguram suficientes a impedir a utilização do conceito de “insumos” previsto para a legislação do IPI. Vejamos.

O regime da não-cumulatividade do IPI, cuja materialidade é o produto industrializado, encontra expressão no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, e permite “*a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*”, a fim de impedir que a carga tributária incidente sobre cada etapa da cadeia produtiva integre a base de cálculo das etapas seguintes, o que anularia a sistemática da unitributação do IPI. Desse modo, desconta-se o débito da saída do produto com o valor do crédito da entrada do insumo que foi aplicado no produto industrializado, fazendo com que haja a compensação dos valores cobrados nas etapas anteriores. Por tal razão, o conceito de “insumo” para fins de não-cumulatividade do IPI, o qual teve sua amplitude exposta na própria legislação de regência, restringe-se basicamente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, bem como aos produtos que são consumidos no processo de industrialização, **que tenham efetivo contato com o produto**. Na definição clássica adotada pela Secretaria da Receita Federal: “*insumo é aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que*

## JURISPRUDÊNCIA

*sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto*” (REsp. n. 1.049.305 – PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.3.2011).

Por sua vez, a não-cumulatividade da contribuição ao Pis e da Cofins instituída pelas Leis 10.637 e 10.833 - ainda que a expressão utilizada pelo legislador seja idêntica – apresenta perfil totalmente diverso daquela pertinente ao IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas. Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para aquele imposto (IPI).

Considera-se, ainda, que a hipótese de incidência dessas contribuições leva em consideração “*o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*” (artigos 1º das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03). Ou seja, esses tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

Note-se também que, para fins de creditamento do Pis e da Cofins, admite-se que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 elasteceram a definição de “insumos”, não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto. Nesse ponto, quanto à abrangência dada pela legislação de regência ao admitir que serviços sejam considerados como insumos de produção ou fabricação, destacam-se os ensinamentos de Marco Aurélio Grego (*in* “*Conceito de insumo à luz da legislação de PISCOFINS*”, Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003, grifo nosso):

As leis mencionadas prevêem expressamente que o serviço pode ser utilizado como insumo na produção ou fabricação. Ora, **como um serviço (atividade + utilidade) pode ser insumo da produção ou da fabricação de um bem?**

**Será efetivamente insumo sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.** Vale dizer, quando atividade ou utilidade contribuírem para o processo ou o produto existirem ou terem certas características. Na medida em que os serviços configuram insumos no âmbito de PISCOFINS, pois as respectivas utilidades são fruídas como tal (por condicionarem a existência ou integrarem funcionalmente o processo ou o produto), então os **bens também estarão sendo utilizados como insumo na medida em que das utilidades que deles emanarem dependam a existência ou a qualidade do processo ou produto.**

(...) Vale dizer, **“utilizar como insumo” é extrair os bens ou dos serviços todas as utilidades que lhes sejam próprias para o fim de fazer com que o processo produtivo ou o produto destinado a venda existam ou tenham as características almejadas.** Vale dizer, fazer com que - no específico contexto da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte - processo e produto sejam o que são. Portanto, **o conceito de insumo adotado pelas Leis é amplo a ponto de abranger até mesmo as utilidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que relevantes para o processo ou para o produto.** Terem as leis de regência admitido créditos relativos a “serviços utilizados como insumos” é a prova cabal de que **o conceito de “utilização como insumo” no âmbito da não-cumulatividade de PISCOFINS não tem por critério referencial o objeto físico, pois um sem número de serviços não interfere direta nem fisicamente com o produto final; limita-se a assegurar que o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes.**

A lição do ilustre doutrinador introduz os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo. Sobre eles me debruçarei mais adiante.

Continuando o raciocínio, da própria redação das referidas leis, extrai-se a impertinência da utilização de parâmetros da legislação do IPI para definir o vocábulo “insumo” a regular o creditamento do Pis e da Cofins, na medida em

que, para o IPI, não há previsão de creditamento de “serviços”, e, para aquelas contribuições, os serviços poderão ser creditados como insumos ainda que não tenham interferência direta e física com o produto final. Veja-se, para exemplo, a Solução de Consulta n. 30, de 26 de janeiro de 2010 (9ª Região Fiscal, Divisão de Tributação, DOU de 04.02.2010), onde a Secretaria da Receita Federal entendeu que, *ipsis verbis*:

“[...] a contratação de mão-de-obra de pessoas jurídicas para operação e manutenção de equipamentos da linha de produção e a contratação de serviços de pessoas jurídicas aplicados diretamente sobre o produto em transformação ou sobre as ferramentas utilizadas nas máquinas pertencentes à linha de produção são considerados insumos, para fins de creditamento da COFINS”.

Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que aufram receitas, inclusive prestadoras de serviços (excetuando-se as pessoas jurídicas que permanecem vinculadas ao regime cumulativo elencadas nos artigos 8º da Lei 10.637/02 e 10 da Lei 10.833/03), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. **Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.**

Parece-nos acertada, desse modo, a orientação de Marco Aurélio Grego (*idem, ibidem*) quando sinaliza para a diferenciação da sistemática adotada pelos tributos a impedir que o conceito de “insumo” no PisCofins não-cumulativo seja tomado por empréstimo da legislação do IPI:

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não-cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

**Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta**

**na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção.** Vale dizer, por mais de uma razão o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PISCOFINS é mais amplo que o do IPI.

Embora a não-cumulatividade seja técnica comum a IPI e a PISCOFINS, a diferença de pressuposto de fato (produtos industrializado *versus* receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. **Por isso, pretender aplicar na interpretação das normas de PISCOFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:**

- a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;**
- b) agredir a racionalidade da incidência de PISCOFINS; e**
- c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto “receita/faturamento” e não do pressuposto “produto”.**

Em suma, palavra utilizada em contexto cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento assume sentido e alcance diferente do que resulta de contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado.

Aprofundando na identificação dessas discrepâncias entre o método adotado para a contribuição para o Pis e para a Cofins e aquele aplicado para o IPI e para o ICMS, assim se manifestou José Antônio Minatel (*in* “*Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua tributação*”. São Paulo: MP, 2005, p. 180):

Não sendo esse o espaço para aprofundamento do tema da não-cumulatividade, quer-se unicamente consignar que essa técnica adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que, como se disse, gravam a circulação de bens (aqui tomada em sentido lato), não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades. Receita, como já dito, pressupõe conteúdo material de mensuração instantânea, revelado pelo ingresso de recursos financeiros decorrente de esforço ou exercício de atividade empresarial, materializadora de disponibilidade pessoal para quem a aufere, conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação de pertinência que permita confrontá-la com qualquer operação antecedente, contrariamente ao que sucede com o valor da operação de produtos industrializados e de mercadorias.

## JURISPRUDÊNCIA

Considerando todas essas peculiaridades da nova sistemática de não-cumulatividade instituída pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as referidas Instruções Normativas ns. 247/02 e 404/04 não poderiam simplesmente reproduzir o conceito de insumo para fins de IPI (tributo cuja hipótese de incidência é a produção de bem, e que, portanto, pode ter o vocábulo insumo limitado àqueles itens que entram em contato direto com o produto final), restringindo, por conseguinte, os bens/produtos cujos valores poderiam ser creditados para fins de dedução das contribuições para o Pis e Cofins não-cumulativos, sob pena de distorcer o alcance que as referidas leis conferiram a esse termo, obstaculizando a operacionalização da sistemática não-cumulativa para essas contribuições.

Vale ponderar ainda que, embora seja autorizado o emprego de analogia diante de uma lacuna no ordenamento jurídico, a teor da regra do art. 108, I, do CTN, o próprio dispositivo restringe a sua aplicação ao dispor que somente será cabível a interpretação analógica quando não resultar exigência de imposto não previsto em lei (§1º). E, na hipótese em apreço, a aplicação por analogia do termo “insumo” na forma definida pela legislação do IPI traz, como consequência, o aumento de carga tributária.

Explico: As Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 majoraram as alíquotas das contribuições do Pis e da Cofins de 0,65% para 1,655 e de 3% para 7,6%, respectivamente. E, em contrapartida, criaram um sistema legal de abatimento de créditos apropriados em razão das despesas e aquisições de bens e serviços relacionados no art. 3º de ambas as leis. Da própria exposição de Motivos da Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002, constou explicitamente que “*constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PISPASEP*”.

Assim, a restrição pretendida pelas Instruções Normativas para o conceito de insumos aos elementos consumidos no processo operacional, além de ir de encontro à própria essência do princípio da não-cumulatividade, acaba por gerar a ampliação da carga tributária das contribuições em comento.

Dessa forma, é inexorável a conclusão de que os referidos atos normativos fazendários, ao validarem o creditamento apenas quando houver efetiva incorpora-

ção do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos com aceção restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, acabaram por extrapolar os termos do ordenamento jurídico hierarquicamente superior, *in casu*, as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, pois vão de encontro à finalidade da sistemática de não-cumulatividade da Contribuição para o Pis e da Cofins.

Reconhecida a ilegalidade das Instruções Normativas 247/02 e 404/04, por adotarem definição de insumos semelhante à da legislação do IPI, impede definir agora qual seria a exegese para o termo mais condizente com a sistemática da não-cumulatividade das contribuições em apreço.

##### **5. Da busca do conceito de “insumos” aplicável às contribuições para o Pis/Pasep e Cofins não-cumulativas: impossibilidade de utilização exclusiva da legislação do IR.**

Especificamente em relação ao art. 3º das 10.637/2002 e 10.833/2003, a doutrina especializada e notoriamente produzida no âmbito dos escritórios de advocacia tributária tem se orientado no sentido de que o termo “insumo” ali tratado compreende não só matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, como também **todos os demais custos de produção e despesas operacionais** incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos e prestação de serviços. Adota-se, para chegar a essa conceituação, o disciplinamento de custos e despesas inerentes à obtenção de receitas passíveis de dedução para fins de determinação do lucro real, na forma delineada pelos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda, diante da afinidade entre os custos de produção e despesas operacionais e as receitas tributáveis pelo Pis e pela Cofins não-cumulativos.

Sobre o tema, peço vênia para citar as lições de Ricardo Mariz de Oliveira (*in*, “*Aspectos Relacionados à ‘não-cumulatividade’ da COFINS e da Contribuição ao PIS*”. PIS - COFINS - Questões Atuais e Polêmicas. FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães - coord., São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 48, grifo nosso):

## JURISPRUDÊNCIA

Um bom e seguríssimo critério para a constatação do que seja insumo é o de custo por absorção, descrito para fins do imposto de renda pelo Parecer Normativo CST n. 6, de 2.2.1979.

Com feito, a lei sobre o imposto de renda tem uma relação de custos advinda do Decreto-lei n. 1.598/77 e que hoje está refletida nos arts. 290 e 291 do RIR/99. Mas ela é meramente exemplificativa e não exaustiva, conforme esclareceu o referido Parecer Normativo CST n. 679, e conforme é reconhecido indiscutivelmente pela doutrina e pela jurisprudência.

**Todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao Pis e a Cofins**, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no País, e quando não incidirem em qualquer das barreiras legais às deduções, acima expostas.

Por pertinente, transcrevo ainda o escólio de Natanael Martins (“*O Conceito de Insumo na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS*”, in PIS - COFINS - Questões Atuais e Polêmicas. op.cit., p. 207):

Entretanto, pode-se desde logo afirmar que, com certeza, o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, **ainda que de forma indireta**, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço.

Assim sendo, a toda evidência, **o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo**. É dizer, “bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços”, na acepção da lei, refere-se a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290, do Regulamento do Imposto de Renda.

Compartilhando dessa interpretação, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda - CAREMF já se manifestou no sentido de que o conceito de insumos para o Pis e a Cofins não guarda simetria com aquele delineado nas legislações do IPI, alargando-se, assim, a abrangência desse termo de modo a contemplar **todos os dispêndios necessários ao processo produtivo do contribuinte**. Para tanto, seguiu a orientação doutrinária acima transcrita para adotar a **acepção do vocábulo conferida pelo Regulamento do Imposto de Renda**. O julgado recebeu a seguinte ementa:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como **todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa**, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço (CARF, Recurso n. 369.519, Processo n. 11020.001952/2006-22, 2ª Câmara, Sessão de 08.12.2010).

Por oportuno, transcrevo trecho do voto condutor proferido pelo Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, ao julgar o processo suso referido (citado nos memoriais apresentados pela ora recorrente, grifó nosso):

Neste cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. **A materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI**. De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), **o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI**.

Nas palavras de Ricardo Marins de Oliveira, “**constituem-se insumos** para a produção bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e **até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito de custo, mas que contribuam para a produção**” (...)

Nota-se, deste modo, que a não cumulatividade do PIS e da COFINS encontra-se vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todas as forças realizadas pela empresa com o intuito de desenvolvimento de suas atividades, devendo o conceito de insumo estar intimamente vinculado a tal característica.(...)

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

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

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

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

O ilustre Conselheiro finaliza seu voto, favorável à utilização de créditos decorrentes de materiais empregados na manutenção de máquinas e equipamentos, em virtude da **essencialidade** dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda (sobre isso falarei mais adiante), destacando que o termo “insumo” utilizado para o cálculo do Pis e Cofins não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99. Aqui é necessário frisar que **o tema ainda não está consolidado na jurisprudência administrativa**, conforme o demonstrou a FAZENDA NACIONAL ao apresentar julgado proferido pelo CARF em sentido diverso (CARF, Recurso n. 155.695, Processo 11080.0094342005-61, Sessão de 06.05.2009).

Pois, bem. Em que pesem as boas razões colocadas pela doutrina e pelo suso transcrito julgado proferido no âmbito administrativo, **não** compartilho do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de “insumos” pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio desenvolvido já ilumina o caminho para a solução da controvérsia ao elencar a **essencialidade ao processo produtivo** como atributo utilizável no conceito de “insumos” e a desvinculação das definições próprias do IPI.

Como já mencionei, o legislador, quando deseja importar a conceituação de “insumos” para fins de cálculo de benefícios fiscais, o faz expressamente, como o fez, v.g., na hipótese do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PISPASEP e à COFINS, previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96.

Na já referida lei, além da expressa previsão para que sejam utilizados subsidiariamente os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI, também há a previsão para o uso dos conceitos de receita operacional bruta colhidos da legislação do IR. Veja-se:

#### **Lei n. 9.363/96**

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que

regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. **Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda** e do Imposto sobre Produtos Industrializados **para o estabelecimento**, respectivamente, **dos conceitos de receita operacional bruta** e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Diferentemente, e já mencionei isso quando afastei a utilização da legislação do IPI para alcançar a conceituação pretendida, nas leis que tratam do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos não há menção a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de “insumos”.

De outro ângulo, a utilização da legislação do IR também encontra o óbice do excessivo alargamento do conceito de “insumos” ao equipará-lo ao conceito contábil de “custos e despesas operacionais” que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a produção de uma empresa, perdendo a conceituação uma desejável proximidade ao processo produtivo e à atividade-fim, que é o que se intenta desonerar, passando-se a desonerar o produtor como um todo e não especificamente o processo produtivo. Como já mencionei, **não se trata de desonerar a cadeia produtiva ou o produtor, mas o processo produtivo de determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.**

O intuito de desoneração da cadeia produtiva leva a um conceito restritivo de “insumos”, a exemplo do IPI. A desoneração do produtor, independentemente da especificidade de sua atividade, leva a um conceito ampliativo de “insumos”, a exemplo das “despesas e custos operacionais” do IR. Já a desoneração do processo produtivo, da atividade específica desempenhada e daquilo que lhe é essencial, leva ao conceito desejável de “insumos”, que foi o objetivado pela lei.

Com efeito, o conceito de “insumos” não é próprio da legislação do Imposto de Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos “Custos de mercadorias ou serviços” e “Despesa Operacional”. Sob o signo “Despesas Operacionais” se encontra uma miríade de despesas que sequer se aproximam de um conceito formulado pelo senso comum de “insumos”. Veja-se (*in*, José

Carlos Marion. *Contabilidade empresarial*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 118 e ss.):

As **Despesas Operacionais** são as necessárias para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, **são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa**.

Os principais grupos de Despesas Operacionais são os especificados a seguir.

#### **A. Despesas de Vendas**

Abrangem desde a promoção do produto até sua colocação ao consumidor (comercialização e distribuição).

São despesas com o pessoal da área de venda, comissões sobre vendas, propaganda e publicidade, marketing, estimativa de perdas com duplicatas derivadas de vendas a prazo (provisão para devedores duvidosos) etc.

#### **B. Despesas Administrativas**

São as necessárias para administrar (dirigir) a empresa. De maneira geral, são gastos nos escritórios visando à direção ou à gestão da empresa.

Como exemplos, temos: honorários administrativos, salários e encargos sociais do pessoal administrativo, aluguéis de escritórios, materiais de escritório, seguro de escritório, depreciação de móveis e utensílios, assinaturas de jornais etc.

[...]

#### **C. Despesas Financeiras**

São as remunerações aos capitais de terceiros, tais como: juros pagos ou incorridos, comissões bancárias, descontos concedidos, juros de mora pagos etc.

[...]

#### **Variações monetárias**

Devem ser classificadas num subgrupo de Despesas Operacionais.

A legislação brasileira exemplifica como variações Monetárias as variações cambiais.

O tema é assim abordado no Regulamento do Imposto de Renda no que pertence às empresas que produzem bens ou serviços (Decreto n. 3.00099 – RIR-99):

### **Subseção III**

#### **Custo dos Bens ou Serviços**

[...]

#### **Custo de Produção**

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

#### **Quebras e Perdas**

Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

[...]

### Seção III

#### Custos, Despesas Operacionais e Encargos

##### Subseção I

##### Disposições Gerais

##### Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

De fato, o excesso da amplitude do conceito já foi identificado em doutrina, ao admitir a exclusão do creditamento em relação às aquisições destinadas aos setores administrativos. *Ipsis verbis*:

Dúvidas tem sido suscitadas quanto ao real alcance da terminologia insumos na medida provisória e se este abrangeria todas as aquisições efetuadas pela pessoa jurídica, desde que destinadas à produção de produtos e serviços destinados à venda, ou se limitariam às aquisições passíveis de créditos nas legislações do ICMS e do IPI. **A única interpretação possível para o caso é de que todas as aquisições, exceto aquelas destinadas aos setores administrativos propiciarão o direito de crédito do PIS.** Primeiramente, a nova legislação do PIS não tem qualquer relação com as legislações do ICMS e do IPI. Em segundo lugar, vedar o crédito na sua totalidade é tornar o PIS cumulativo. Finalmente, insumos representa todos os itens que fazem parte do custo de fabricação de produtos ou da prestação de serviços.

[...]

Feitas essas considerações, fica patente que **darão direito ao crédito do PIS, todas as aquisições efetuadas pela pessoa jurídica alocadas no processo de**

**produção**, exceto aquelas expressamente excluídas na MP nº 66 (Antonio S. Poloni, *in* “*Comentários sobre a Medida Provisória n. 66/2002*”. Disponível em: <[www.widesoft.com.br/usersfp/Artigo\\_MP66.html](http://www.widesoft.com.br/usersfp/Artigo_MP66.html)>. Acesso em: 10.06.2011).

Além disso, a base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins é a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica (art. 1º, da Lei n. 10.637/2002).

A exclusão do “Custo das mercadorias ou serviços” e das “Despesas Operacionais” da base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, sob o pretexto de serem considerados “insumos”, acaba por modificá-la por inteiro ao ponto de ser tributado somente o Lucro Operacional (corresponde ao lucro relacionado ao objeto social da empresa) somado às Receitas não Operacionais (receitas não relacionadas diretamente com o objetivo social da empresa), desnaturando as contribuições e aproximando a sua base de cálculo àquela do Imposto de Renda – IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

De observar que a base de cálculo do Imposto de Renda nada mais é que o Lucro Operacional somado ao Resultado não Operacional (diferença entre Receitas não Operacionais e Despesas não Operacionais) com as inclusões e exclusões previstas para a apuração do Lucro Real.

Se esse fosse o objetivo do legislador, já teria produzido lei que assim o determinasse expressamente. Seria muito mais simples, pois significaria a aplicação de conceitos já sedimentados em doutrina e jurisprudência. Não o fez. Preferiu adotar o signo “insumos” para definir o que pode ser abatido da base de cálculo para efeito da não-cumulatividade. Fez uso de um **conceito jurídico indeterminado**. Isso demonstra o intuito do legislador de não abater da base de cálculo das contribuições ao PISCOFINS todo e qualquer Custo ou Despesa Operacional, como o deseja parte da doutrina e como decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em acórdão já aqui referido.

Tais constatações demonstram que o emprego da analogia, como forma de integração da legislação tributária para se aferir o conceito de “insumos”, não é

possível também em relação aos conceitos de “Custos de mercadorias ou serviços” e “Despesa Operacional” empregados na legislação do Imposto de Renda. É preciso, portanto, retornar à norma que se pretende interpretar e dela mesma extrair o conceito.

## **6. Da fixação do conceito de “insumos” aplicável às contribuições para o Pis e Pasep e Cofins não-cumulativas.**

Rege o Código Tributário Nacional que a segunda forma integrativa prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário.

Tais princípios recomendam que as normas de exceção devem ser interpretadas restritivamente, isto porque dizem respeito a situações excepcionais e específicas em oposição à regra geral. Nos dizeres de Carlos Maximiliano (*in, Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 272): “*Na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão da sua autoridade para exigir tributos*”.

É o que se deduz da exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, *in verbis*:

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a **manutenção da carga tributária** correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PISPasep.

O conceito de “insumos”, portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

No entanto, da teleologia da norma e da legislação e jurisprudência que regem o IPI e a própria não-cumulatividade das contribuições ao Pis e Cofins podem

ser colhidas as características essenciais para o conceito de “insumos” a fim de defini-lo para o caso em apreço. Dizem as leis sob exame:

**Lei n. 10.637/2002 - PIS**

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens** ou produtos destinados à venda, **inclusive combustíveis e lubrificantes**, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

**Lei n. 10.833/2003 - COFINS**

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

[...]

II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens** ou produtos destinados à venda, **inclusive combustíveis e lubrificantes**, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Do texto suso transcrito colhe-se que nem todos os bens ou serviços, utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na qualidade de “insumo” (“utilizados *como insumo*”). Isto significa que a qualidade de “insumo” é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo.

Outrossim, a lei menciona que se inserem no conceito de “insumos” para efeitos de creditamento (art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002):

- a) **serviços** utilizados na prestação de **serviços**;
- b) **serviços** utilizados na produção ou fabricação de **bens** ou produtos destinados à venda;
- c) **bens** utilizados na prestação de **serviços**;
- d) **bens** utilizados na produção ou fabricação de **bens** ou produtos destinados à venda;
- e) **combustíveis** e lubrificantes utilizados na prestação de **serviços**;
- f) **combustíveis** e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de **bens** ou produtos destinados à venda.

De observar que serviços não são insumos para efeito de IPI e que os combustíveis e lubrificantes, muito embora também não sejam compreendidos como insumos para efeito de creditamento de IPI posto não serem consumidos em contato direto com o produto e não se enquadrarem nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário, constam da listagem legal a definir o conceito de insumos (ver art. 82, I, do Decreto n. 87.981/82 - RIPI/82; art. 147, I, do Decreto n. 2.637/98 - RIPI/98; art. 164, I, do Decreto n. 4.544/2002 - RIPI/2002 e art. 226, I, do Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010; AgRg no REsp 919628/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.8.2010; REsp. n. 1.049.305 – PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.3.2011 e Súmula n. 12, do 2º Conselho de Contribuintes).

Outro ponto importante é que os combustíveis e lubrificantes foram mencionados como exemplos de insumos (“*inclusive* combustíveis e lubrificantes”) e a sua ausência impede mesmo o próprio processo produtivo ou a prestação do serviço. Tratam-se de bens **essenciais** ao processo produtivo, muito embora **nem sempre** sejam nele **diretamente empregados**.

Também não se pode perder de vista que o foco central da legislação é a desoneração do processo produtivo e não somente da cadeia produtiva (caso da adoção do conceito estrito de “insumos” do IPI) ou da atividade empresarial como um todo (caso da adoção do conceito alargado de “insumos” do IR). Desse modo, a pertinência do conceito é ao processo produtivo e não ao funcionamento global

da empresa. Daí, reitero, não poder ser utilizado o conceito abrangente de “Custos e Despesas Operacionais”, pois nem todo o custo ou despesa necessário ao funcionamento de uma empresa é essencial ao processo produtivo.

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

**1º** - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);

**2º** - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e

**3º** - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: **é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.** Veja-se que este conceito já foi tocado por Marco Aurélio Grego em passagem que transcrevemos ao enfrentar a impossibilidade de ser adotado o conceito de

“insumos” próprio do IPI. O mesmo conceito foi mencionado no voto do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, em passagem também já citada de acórdão do CARE.

Já a possibilidade de emprego indireto no processo produtivo decorre, além da menção aos combustíveis e lubrificantes, do próprio afastamento das regras inerentes aos insumos para efeito de IPI e da sua incompatibilidade com a prestação de serviços.

Tem-se, portanto, um conceito de insumos que se extrai da teleologia da própria norma para os casos ali não expressos. **Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**

Esse conceito não sofre da excessiva restrição imposta pelas Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e 404/2004, que importaram indevidamente o conceito de “insumos” para efeito de creditamento de IPI, e não sofre da já demonstrada excessiva elasticidade proposta pelo uso inapropriado dos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais”, próprios da lógica do Imposto de Renda.

#### **7. Da solução ao caso concreto.**

Nessa esteira, penso merecer censura o acórdão recorrido que decidiu pela impossibilidade de se dar interpretação ao conceito de insumo a fim de permitir que sejam deduzidos custos referentes aos materiais de desinfecção (limpeza) e serviços de dedetização não utilizados diretamente no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado.

Isso porque, no caso vertente, a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendi-

## JURISPRUDÊNCIA

das implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante.

Há perfeito enquadramento na definição de insumos que foi extraída do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e do art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. De ver que, não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência ao termo “insumo” para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização **quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.**

Pelas considerações expostas, DOU PROVIMENTO ao recurso especial para assegurar o direito do recorrente de aproveitar os créditos do Pis e da Cofins não-cumulativos decorrentes da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção, bem como serviços de dedetização aplicados no ambiente produtivo. Determino, ainda, a exclusão da multa processual prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC.

É como voto.

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 20110066819-3      PROCESSO REsp 1.246.317/MG  
ELETRÔNICO

Números Origem: 200438000375799 373722520044013800  
PAUTA: 07/06/2011      JULGADO: 16/06/2011

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HUBERTO MARTINS

Subprocuradora-Geral da República  
Exma. Sra. Dra. ELIZETA MARIA DE PAIVA RAMOS

Secretária  
Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : DOMINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALI-  
MENTÍCIAS SA  
ADVOGADO : DANIEL BARROS GUAZZELLI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais  
- PIS

### **SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr(a). DANIEL BARROS GUAZZELLI, pela parte RECORRENTE: DO-  
MINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS SA  
Dr(a). CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO, pela parte RECORRIDA:  
FAZENDA NACIONAL

### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Após o voto do Sr. Ministro-Relator, dando provimento ao recurso especial para assegurar o direito do recorrente de aproveitar os créditos do Pis e da Cofins não-cumulativos decorrentes da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção, bem como serviços de dedetização aplicados no ambiente produtivo. Determinando , ainda, a exclusão da multa processual prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC, no que foi acompanhado pelos Srs. Ministros Castro Meira e Humberto

## JURISPRUDÊNCIA

Martins. Pediu vista dos autos o Sr. Ministro Herman Benjamin.”  
Não participou do julgamento o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.246.317 - MG (20110066819-3)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
RECORRENTE : DOMINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALI-  
MENTÍCIAS SA  
ADVOGADO : DANIEL BARROS GUAZZELLI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. MATÉRIA A SER PACIFICADA SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. CADEIA PRODUTIVA. LEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/2002 E 404/2004. PRECEDENTES ATUAIS DO STJ. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS. PRODUTOS DE LIMPEZA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AO CRÉDITO.

### SÍNTESE DA CONTROVÉRSIA

1. Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado contra ato do Delegado da Receita Federal em Contagem-MG, com o objetivo de afastar os limites estabelecidos pelas INs 247/2002 e 404/2004 quanto ao conceito de insumo para fim de descontos de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).
2. Pretende a contribuinte, indústria do ramo de alimentos, aproveitar como créditos os gastos com material de limpeza, de desinfecção, e com serviços de dedetização.
3. O Tribunal *a quo* confirmou sentença de improcedência. O eminente Relator Ministro Mauro Campbell Marques, em judicioso voto, deu provimento ao Recurso Especial, no que foi acompanhado pelos eminentes Ministros Humberto Martins e Castro Meira.

**MATÉRIA AFETADA COMO RECURSO REPETITIVO  
(REsp 1.221.170PR)**

4. A matéria sob controvérsia encontra-se afetada à Primeira Seção (art. 543-C do CPC), no REsp 1.221.170PR, de relatoria do eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

5. Logo, independentemente da solução que venha a ser dada ao presente caso – e **já foram proferidos três votos no mesmo sentido** –, caberá à Primeira Seção do STJ uniformizar definitivamente a jurisprudência infraconstitucional acerca do assunto.

**REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS NAS  
LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003**

6. Em apertada síntese, a tributação não cumulativa pressupõe plurifasia, ou seja, incidência da mesma exação sobre cada operação de determinada cadeia produtiva, e existência de mecanismo que permita ao contribuinte obter crédito decorrente do mesmo tributo recolhido anteriormente no processo de produção, a fim de alcançar a neutralidade fiscal. A ideia é fazer com que, juridicamente, o tributo perpassa por todas as etapas e recaia, ao final, sobre o consumidor, tornando irrelevante para esse efeito o número de operações realizadas.

7. Os tributos plurifásicos por excelência são aqueles que gravam operações de circulação de bens e serviços, a exemplo do ICMS e do IPI. Como a materialidade do PIS e da Cofins no regime não cumulativo é a aquisição de receitas, é certo que o perfil dessa não cumulatividade não poderia ser idêntico ao daqueles impostos.

8. Contudo, não parece correto entender que a opção do legislador e do próprio constituinte derivado (art. 195, § 12, incluído pela EC 42/2003) – que expressamente adotaram o conceito de *não cumulatividade* – deva ser interpretada de forma totalmente estanque do conhecimento jurídico produzido em relação aos outros tributos não cumulativos já existentes.

9. Ao seu modo, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 buscam reduzir o impacto da carga tributária sobre a receita de cada uma das empresas que compõem a cadeia produtiva. Não há, aqui, uma finalidade estranha à que inspirou a não cumulatividade do IPI e do ICMS. Do contrário, a legislação não teria se valido da noção de *não cumulatividade*.

10. Na exposição de motivos da MP 66/2002, convertida na Lei 10.637/2002, o Ministro de Estado da Fazenda afirma que “o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, **gradualmente**, proceder-se à **introdução da cobrança em regime de valor agregado** – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)” (destaquei).

11. Já na exposição de motivos da MP 135/2003, convertida na Lei 10.833/2003, o Ministro de Estado da Fazenda menciona que “a instituição da Cofins não cumulativa visa **corrigir distorções relevantes** decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, **como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas**, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra” (destaquei).

12. Na sistemática adotada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, do valor apurado das contribuições, a pessoa jurídica poderá descontar determinados créditos estabelecidos em *numerus clausus* (arts. 3º).

### O CONCEITO USUAL DE INSUMO NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

13. A dogmática jurídico-tributária já empregava, antes mesmo da vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no universo da não cumulatividade tributária, o termo insumo para significar matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que conferem direito a crédito de IPI (RE 370.682, Relator Min. Ilmar Galvão, Relator p/Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe-165, 19.12.2007).

14. Consoante a lição de Alfredo Augusto Becker, “Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um *único* sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre um *única regra* (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a *totalidade* daquele *único* sistema jurídico” (*Teoria geral do direito tributário*, 5ª ed., São Paulo, Noeses, 2010, p. 129).

15. Com muito mais razão, não há legisladores tributários distintos em relação a um mesmo conceito, salvo se ele próprio resolver manifestamente excepcioná-lo.

16. O Regulamento do IPI e o artigo 20 da LC 87/1996 associam o conceito de insumo à premissa de que, para gerar o direito ao crédito, deve haver, de algum modo, integração com o produto final.

17. Tendo os enunciados normativos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 contemplado o termo “insumo”, e o legislador deixado de apresentar uma interpretação autêntica para que o se deve entender como insumo no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, o pressuposto é de que seu significado é aquele que vinha sendo empregado de forma corrente no âmbito da interpretação da legislação tributária.

18. Foi exatamente essa a orientação adotada pela Administração Tributária, quando, no exercício do poder regulamentar, resolveu editar as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, que equiparam o conceito de insumo à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado (arts. 66, § 5º, I, da IN SRF 247/2002, e 8º, § 4º, I, da IN SRF 404/2004).

19. Salvo quando o regulamento for *contra legem*, a preservação da eficácia da norma administrativa contribui para a segurança jurídica, para o tratamento isonômico entre os contribuintes e, em última análise, para a proteção da livre concorrência.

### LEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/2002 E 404/2004 NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ

20. Os precedentes mais recentes do STJ reconhecem a legalidade da definição do conceito de insumo, nos moldes das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 (AgRg no REsp 1.395.442/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13.3.2015; REsp 1.128.018/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 4.12.2013; AgRg no REsp 1.429.759/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18.6.2014).

21. Nos termos do voto condutor do Ministro Humberto Martins, no AgRg no REsp 1.395.442/PE, “o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS ou COFINS vincula-se aos **elementos aplicados diretamente na fabrica-**

## JURISPRUDÊNCIA

**ção do bem ou na prestação do serviço**, ou seja, somente aqueles específicos e vinculados à atividade fim do contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade”. Em seguida, agrega como razão de decidir a existência de precedentes que expressamente afirmam que as Instruções Normativas SRF 247/2002 e SRF 404/2004 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber: REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 14.5.2013; AgRg no REsp 1.429.759/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18.6.2014.

22. No REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, a Primeira Turma afirmou que, quando a lei entendeu pela incidência de crédito em serviços secundários, expressamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes. Em outras palavras, o entendimento adotado é de que a lei não equiparou combustíveis e lubrificantes a insumos, mas, excepcionalmente, admitiu o creditamento pelos gastos com esses produtos.

## CASO CONCRETO

23. Os produtos de limpeza, de desinfecção e dedetização utilizados pela recorrente, empresa do ramo de alimentos, não se equiparam a insumos para os fins das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, mormente porque são estranhos à cadeia produtiva de alimentos.

24. Não bastasse isso, esses bens não agem diretamente sobre o produto em fabricação, desatendendo aos limites estabelecidos legitimamente pelo poder regulamentar da Administração Tributária.

## CONCLUSÃO

25. Ante o exposto, **peço vênia ao e. Ministro Relator para divergir de seu judicioso voto e, com as devidas homenagens, negar provimento ao Recurso Especial.**

## VOTO-VISTA

**O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN:** Trata-se de Recurso Especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO – PIS E COFINS – CREDITAMENTO – “INSUMOS” – PRODUTOS DE LIMPEZA/DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO – PREVISÃO LEGAL ESTRITA.

1. A sistemática das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS) permite que a pessoa jurídica desconte créditos calculados em relação a bens e serviços por ela utilizados como insumos na prestação de serviços por ela prestados ou fabricação de bens por ela produzidos.

2. A INSRF nº 247, de 21 NOV 2002, com redação dada pela INSRF nº 358, de 09 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a INSRF nº 404/2004, definem como insumo os produtos “*utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda*”, assim entendidos como “*as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação*”.

3. As normas tributárias, ao definir insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal “insumo”, sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

4. Os produtos de limpeza, desinfecção e detetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final.

5. O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresso.

6. Apelação não provida.

7. Peças liberadas pelo Relator, em 2311/2009, para publicação do acórdão.

A recorrente sustenta que houve violação dos arts. 535, II, e 538, parágrafo único, do CPC; 100, I, do CTN; 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Alega que “o termo ‘insumo’ abrange todos os elementos alocados na produção de

## JURISPRUDÊNCIA

mercadorias e não apenas o produto intermediário, a matéria-prima e o material de embalagem” (fls. 231-232), motivo pelo qual os materiais de limpeza e de dedetização empregados em seu processo industrial, por serem indispensáveis à fabricação de alimentos, devem permitir o desconto de créditos de PIS e Cofins no regime não cumulativo.

Contrarrazões às fls. 246-256.

O eminente Relator, Ministro Mauro Campbell Marques, em judicioso voto, deu provimento ao recurso nos termos da ementa a seguir transcrita, no que foi acompanhado pelos eminentes Ministros Humberto Martins e Castro Meira:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98STJ: *“Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório”*.
3. São ilegais o art. 66, §5º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de “insumos” previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.
4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a con-

ceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados.

5. São “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo “insumo” para contemplar, no crédito, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de detetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.**

7. Recurso especial provido.

Pedi vista dos autos para melhor análise da controvérsia.

Passo ao meu voto.

## 1. Síntese da controvérsia

Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado contra ato do Delegado da Receita Federal em Contagem-MG, com o objetivo de afastar os limites estabelecidos pelas INs 247/2002 e 404/2004 quanto ao conceito de insumo para fim de descontos de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

## JURISPRUDÊNCIA

Pretende o contribuinte, indústria do ramo de alimentos, aproveitar como créditos os gastos com material de limpeza, de desinfecção, e com serviços de dedetização.

O Tribunal *a quo* confirmou sentença de improcedência, consoante a seguinte fundamentação:

As normas tributárias nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal “insumo”, sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A pretensão revela interpretação (extensiva) da impetrante, segundo a qual as pessoas jurídicas seriam, na prática, isentas de PIS e COFINS, pois, a rigor, tudo aquilo que aparelha o estabelecimento (atividade geral da empresa) tem alguma utilidade para a colocação do produto final no mercado.

Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final, não sendo o caso dos produtos apontados pela impetrante.

O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não se podendo aplicá-lo senão por permissivo legal. A sua incidência somente pode ocorrer em face de permissivo legal que expressamente contemple a situação.

Assim já decidiu o TRF4: (...) (fl. 202).

Como antecipado, os eminentes Ministros Mauro Campbell Marques, Humberto Martins e Castro Meira votaram pelo provimento do Recurso Especial.

## **2. Matéria afetada como recurso repetitivo (REsp 1.221.170/PR)**

Cumpre registrar, preliminarmente, que a matéria sob controvérsia encontra-se afetada à Primeira Seção (art. 543-C do CPC), no REsp 1.221.170/PR, de relatoria do eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que assim resumiu o tema repetitivo:

2. A questão controvertida refere-se ao *conceito de insumo tal como empregado* nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição.

3. Dest'arte, há multiplicidade de recursos relativos a essa mesma matéria, que ainda não foi apreciada sob o rito dos recursos repetitivos; assim, submeto o julgamento do feito à egrégia 1a. Seção, como recurso representativo de controvérsia, com fundamento no art. 543-C do CPC e art. 2o., § 1o., da Resolução STJ 82008.

Logo, independentemente da solução que venha a ser dada ao presente caso – e já foram proferidos três votos no mesmo sentido –, caberá à Primeira Seção do STJ uniformizar definitivamente a jurisprudência infraconstitucional acerca do assunto.

## **3. Regime não cumulativo do PIS e da Cofins nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003**

Em apertada síntese, a tributação não cumulativa pressupõe plurifasia, ou seja, incidência da mesma exação sobre cada operação de determinada cadeia produtiva, e existência de mecanismo que permita ao contribuinte obter crédito decorrente do mesmo tributo recolhido anteriormente no processo de produção, a fim de alcançar a neutralidade fiscal. A ideia é fazer que, juridicamente, o tributo perpassa por todas as etapas e recaia, ao final, sobre o consumidor, tornando irrelevante para esse efeito o número de operações realizadas.

Os tributos plurifásicos por excelência são aqueles que gravam operações de circulação de bens e serviços, a exemplo do ICMS e do IPI. Como a materialidade

do PIS e da Cofins no regime não cumulativo é a aquisição de receitas, é certo que o perfil dessa não cumulatividade não poderia ser idêntico ao daqueles impostos.

Contudo, não parece correto entender que a opção do legislador e do próprio constituinte derivado (art. 195, § 12, incluído pela EC 42/2003) – que expressamente adotaram o conceito de *não cumulatividade* – deva ser interpretada de forma totalmente estanque do conhecimento jurídico produzido em relação aos outros tributos não cumulativos já existentes.

Ao seu modo, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 buscam reduzir o impacto da carga tributária sobre a receita de cada uma das empresas que compõem a cadeia produtiva. Não há, aqui, uma finalidade estranha à que inspirou a não cumulatividade do IPI e do ICMS.

Do contrário, a legislação não teria se valido da noção de *não cumulatividade*.

Na exposição de motivos da MP 66/2002, convertida na Lei 10.637/2002, o Ministro de Estado da Fazenda afirma que “o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, **gradualmente**, proceder-se à **introdução da cobrança em regime de valor agregado** – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)” (destaquei).

Já na exposição de motivos da MP 135/2003, convertida na Lei 10.833/2003, o Ministro de Estado da Fazenda menciona que “a instituição da Cofins não-cumulativa visa **corrigir distorções relevantes** decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, **como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas**, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra” (destaquei).

Ambos os motivos se referem à desoneração da cadeia produtiva, motivo pelo qual **discordo da respeitável premissa** adotada pelo eminente Relator Ministro Mauro Campbell Marques, no sentido de que “**Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um deter-**

**minado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço”.**

Na sistemática adotada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, do valor apurado das contribuições, a pessoa jurídica poderá descontar determinados créditos estabelecidos em *numerus clausus* (arts. 3º).

No que interessa à presente controvérsia, eis a previsão do art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica em ambos os diplomas):

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

(...)

II - bens e serviços, **utilizados como insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

O eminente Relator acolheu a tese do contribuinte de que as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 incorreram em ilegalidade quando conceituaram insumos como “a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado” e como “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto” (arts. 66, § 5º, I, da IN SRF 247/2002, e 8º, § 4º, I, da IN SRF 404/2004).

Sua Excelência, após apresentar brilhante fundamentação, apresentou a seguinte definição de “insumo”, segundo as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma

da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

A meu sentir, esse conceito discrepa da noção corrente do que vem a ser insumo para o Direito Tributário.

#### 4. Conceito usual de insumo na interpretação da legislação tributária federal

Como adverte Paulo de Barros Carvalho, “o direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói seu universo, seu objeto, suas categorias e unidades de significação” (*Direito tributário, linguagem e método*, 3ª ed., São Paulo, Noeses, 2009, p. 219).

A dogmática jurídico-tributária já empregava, antes mesmo da vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no universo da não cumulatividade tributária, o termo insumo para significar matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que conferem direito a crédito de IPI. A propósito:

EMENTA: Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. **Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados.** Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de **IPI** para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido.

(RE 370.682, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJe-165, 19-12-2007).

Consoante a lição de Alfredo Augusto Becker, “Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um *único* sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre um *única regra* (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a *totalidade* daquele *único* sistema jurídico” (*Teoria geral do direito tributário*, 5ª ed., São Paulo, Noeses, 2010, p. 129).

Com muito mais razão, não há legisladores tributários distintos em relação a um mesmo conceito, salvo se ele próprio resolver expressamente excepcioná-lo.

O Regulamento do IPI e o artigo 20 da LC 87/1996 associam o conceito de insumo à premissa de que, para gerar o direito ao crédito, deve haver, de algum modo, integração com o produto final.

Tendo o enunciado normativo contemplado o termo “insumo”, e o legislador deixado de apresentar interpretação autêntica para que o se deve entender como insumo no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, o pressuposto é de que seu significado é aquele que vinha sendo empregado de forma corrente no âmbito da interpretação da legislação tributária.

Foi exatamente essa a orientação adotada pela Administração Tributária, quando, no exercício do poder regulamentar, resolveu editar as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, que equiparam o conceito de insumo à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e a quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado (arts. 66, § 5º, I, da IN SRF 247/2002, e 8º, § 4º, I, da IN SRF 404/2004).

Salvo quando o regulamento for *contra legem*, a preservação da eficácia da norma administrativa contribui para a segurança jurídica, para o tratamento isonômico entre os contribuintes e, em última análise, para a proteção da livre concorrência.

### **5. Legalidade das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 na jurisprudência do STJ**

Como antecipado, a pacificação definitiva do tema ocorrerá por ocasião do julgamento do REsp 1.221.170/PR, de relatoria do eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, afetado à sistemática do art. 543-C do CPC.

## JURISPRUDÊNCIA

Importante observar, contudo, que os precedentes mais recentes do STJ reconhecem a legalidade da definição do conceito de insumo, nos moldes das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004. Confrimam-se:

TRIBUTÁRIO. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. CONCEITO DE FATURAMENTO. TEMA ESTRITAMENTE CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. INCLUSÃO NO CONCEITO DE INSUMO. INVIABILIDADE.

1. A jurisprudência do STJ consolidou-se no sentido de que a verificação se a taxa de administração dos cartões de débito e crédito deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS incorre, fatalmente, na definição do conceito de faturamento previsto no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, revestindo-se de matéria eminentemente constitucional, cuja apreciação, por meio de recurso especial, fica vedada a esta Corte de Justiça, sob pena de invasão de competência atribuída ao STF.

2. “Para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3º, II, da Leis 10.637/02 e 10.833/03), a idéia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 1809/2013” (AgRg no REsp 1.244.507/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/11/2013, DJe 29/11/2013).

3. A taxa de administração de cartões de crédito não se enquadra no conceito de consumo, pois constitui mera despesa operacional decorrente de benesse disponibilizada para facilitar a atividade de empresas com seu público alvo.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1.395.442/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 13/3/2015).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS

EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos.

2. “Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo” (Súmula 211/STJ).

3. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

**4. As Instruções Normativas SRF 24702 e SRF 40404 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.**

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

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

7. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 1.128.018/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe 4/12/2013).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 24702 e SRF 40404. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

**2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.** Precedentes do STJ.

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

4. A análise do alcance do conceito de não cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada no STJ sob pena de usurpação da competência do STF.

5. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.429.759/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 18/6/2014).

Nos termos do voto condutor do Ministro Humberto Martins, no AgRg no REsp 1.395.442/PE, “o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS ou COFINS vincula-se aos **elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço**, ou seja, somente aqueles específicos e vinculados à atividade fim do contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade”. Em seguida, agrega como razão de decidir a existência de precedentes que expressamente afirmam que as Instruções Normativas SRF 247/2002 e SRF 404/2004 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber: REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 14/5/2013; AgRg no REsp 1.429.759/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18/6/2014.

No REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, a Primeira Turma afirmou que, quando a lei entendeu pela incidência de crédito em serviços secundários, manifestamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes. Em outras palavras, a lei não equiparou combustíveis e lubrificantes a insumos, mas, excepcionalmente, admitiu o creditamento pelos gastos com esses produtos.

## **6. Caso concreto**

Os produtos de limpeza, de desinfecção e dedetização utilizados pela recorrente, empresa do ramo de alimentos, não se equiparam a insumos para os fins das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, mormente porque são estranhos à cadeia produtiva de alimentos.

Não bastasse isso, esses bens não agem diretamente sobre o produto em fabricação, desatendendo aos limites estabelecidos legitimamente pelo poder regulamentar da Administração Tributária.

## 7. Conclusão

Ante o exposto, peço vênia ao e. Ministro Relator para divergir de seu judicioso voto e, com as devidas homenagens, negar provimento ao Recurso Especial. É como voto.

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 20110066819-3      PROCESSO REsp 1.246.317/MG  
ELETRÔNICO

Números Origem: 200438000375799 373722520044013800

PAUTA: 19052015

JULGADO: 19052015

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA VASCONCELOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

## JURISPRUDÊNCIA

### AUTUAÇÃO

RECORRENTE : DOMINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALI-  
MENTÍCIAS SA  
ADVOGADO : DANIEL BARROS GUAZZELLI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Soci-  
ais - PIS

### CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Herman Benjamin, divergindo do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, negando provimento ao recurso, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencido o Sr. Ministro Herman Benjamin.”

Os Srs. Ministros Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento a Sra. Ministra Assusete Magalhães, nos termos do art. 162, § 4º, do RISTJ.

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico, edição 1763, disponibilização 26.06.2015, publicação 29.06.2015, p. 1084/1085).

### *Decisões monocráticas*

**IPI. COSMÉTICOS, PERFUMARIA E HIGIENE PESSOAL. DECRETO Nº 8.393/2015. EQUIPARAÇÃO DE ESTABELECIMENTO ATACADISTA A INDUSTRIAL PREVISTO NA LEI N. 7.798/1989. ILEGALIDADE. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DA TUTELA ANTECIPADA.**

DECISÃO

PROCESSO : 25201-86.2015.4.01.3400

CLASSE 1100 – AÇÃO ORDINÁRIA – TRIBUTÁRIA

AUTOR : BDF NIVEA LTDA E OUTROS

RÉ : UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)

Cuida-se de AÇÃO ORDINÁRIA, ajuizada pela BDF NIVEA LTDA E OUTROS em desfavor da UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), objetivando, em sede de antecipação de tutela, seja “*afastada a equiparação dos estabelecimentos atacadistas autores a estabelecimentos industriais, previstas no art. 7º da Lei nº 7.798 de 1989, e levada a efeito pelo Decreto nº 8.393, de 28/01/2015 e; suspender a exigibilidade do crédito tributário a título de IPI, nos termos do art. 151, V, do Código Tributário Nacional, e determinando-se, por decorrência, que as autoridades fiscais se abstenham de adotar quaisquer medidas coercitivas e sanções fiscais em relação aos estabelecimentos Autores, em razão do não recolhimento do IPI.*”.

Alega ser empresa atacadista de produtos de perfumaria, cosméticos e higiene pessoal e, em razão disso não estaria sujeita ao pagamento do IPI.

Aduz, em apertada síntese, que a previsão do art. 7º da Lei nº 7.798/89 é revestida de inconstitucionalidades formal e material, pois a previsão de contribuinte de qualquer imposto deveria ser veiculada por lei complementar, conforme disposto no art. 146, III, “a”, da CF. Pelo mesmo motivo, também seria inconstitucional a previsão do art. 8º da mesma lei, que autoriza o Poder Executivo a incluir ou excluir produto da listagem (ANEXO III) que enseja a aplicação do regime de equiparação do atacadista ao industrial, para fins de incidência do IPI.

Juntou documentos (fls. 85/164).

É o relatório. **DECIDO.**

A concessão da tutela antecipada pressupõe a satisfação dos requisitos do art. 273, do Código de Processo Civil, ou seja, a prova inequívoca que confira verossimilhança às alegações do autor e mais, que haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação, abuso de defesa ou manifesto intuito protelatório do réu.

## JURISPRUDÊNCIA

Na espécie, conforme relatado, buscam as autoras, empresas atacadistas do ramo de cosméticos, ver reconhecida a inconstitucionalidade, notadamente de forma, pela via difusa, das normas que as equiparam às industriais, para efeito de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Eis o plexo normativo em que se funda a presente ação.

O art. 7º da Lei 7.798/89 prevê que:

*Art. 7º. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III, de estabelecimentos industriais ou dos seguintes estabelecimentos equiparados a industrial:*

*I - estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira;*

*II - filiais e demais estabelecimentos que exerçam o comércio de produtos importados ou industrializados por outro estabelecimento da mesma firma;*

*III - estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, mediante a remessa, por eles*

*efetuadas, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos; e*

*IV - estabelecimentos comerciais de produtos do capítulo 22 da TIPI, cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda.*

*§ 1º. O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que adquirente e remetente sejam empresas interdependentes, controladoras, controladas ou coligadas ou interligadas.*

*§ 2º. O regime previsto neste artigo será aplicado a partir de 1º. de julho de 1989. (grifei)*

Já o art. 8º do mesmo diploma:

*Art. 8º. Para fins do disposto no artigo anterior, fica o Poder Executivo autorizado a excluir produto ou grupo de produtos cuja permanência se torne irrelevante para arrecadação do*

*imposto, ou a incluir outros cuja alíquota seja igual ou superior a quinze por cento.*  
(grifei)

Lado outro, o Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, no capítulo referente ao IPI, dispôs que:

*Art. 51. Contribuinte do imposto é:*

*I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;*

*II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;*

*III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;*

*IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.*  
(grifei)

Por fim, o Decreto 8.393/2015, norma que incluiu produtos no ANEXO III da Lei 7.798/89, previu que:

*Art. 1º. Ficam incluídos no Anexo III à Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, os produtos constantes do Anexo a este Decreto, de acordo com a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011.* (grifei)

É contra essa inclusão, com base na equiparação concretizada pela lei de 1989, que se insurgem as autoras.

Contudo, em exame de cognição sumária própria deste instante processual, tenho que razão não lhes assiste.

Isto porque, o próprio CTN em seu art. 51, lei ordinária cuja natureza material complementar já fora há muito reconhecida pela jurisprudência do Supremo, previu a possibilidade de a lei equiparar outros entes às indústrias. À margem da discussão que se apresenta na doutrina acerca da existência ou não de hierarquia entre Lei Complementar - LC e Lei Ordinária - LO, o fato é que o art. 7º da

## JURISPRUDÊNCIA

Lei 7.898 de 1989, tão somente, reproduziu e concretizou previsão já inserta na norma-raiz, não sendo com ela conflitante, a princípio, de sorte que não se há falar, ao menos em exame perfunctório, em crise de legalidade, posto que ambas as leis encontram-se em sintonia ao prever a equiparação ora vergastada.

É dizer, a meu ver, poder-se-ia até questionar se a Lei Ordinária tivesse revogado norma que o constituinte reservou à Lei Complementar. Porém, se a Lei Ordinária, atendendo a preceito contido na própria LC, reproduz norma desta última para concretiza-la, não se afigura presente, a meu ver, um conflito aparente de normas.

Por fim, malgrado competir ao augusto STF a interpretação da Constituição Federal, e o exame da afronta direta da lei ao Texto Maior, observo que a CF/88 previu que:

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

*I - importação de produtos estrangeiros;*

*II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;*

*III - renda e proventos de qualquer natureza;*

*IV - produtos industrializados;*

*V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;*

*VI - propriedade territorial rural;*

*VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.*

*§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.*

*§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*

*I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;(grifei)*

Nessa esteia, repito, em exame de cognição superficial, em que pese reconhecer a sanha fiscal do Governo, tenho que o Decreto 8.393/2015, que incluiu produtos cosméticos, perfumaria e higiene pessoal no ANEXO III da Lei 7.798/89, lei esta que equiparou empresas atacadistas a industriais, atendeu ao art. 51 do CTN, bem como ao comando do art. 153 da Carta Magna, razão pela qual qualquer setor atacadista, desde 1989, com o beneplácito do CTN, pode ter o produto que comercializa incluído na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI.

Também não se há falar em dupla tributação, haja vista que a não-cumulatividade do IPI (art. 153, §3º, II do CF/88) permite que seja compensado o valor devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, de sorte que, como é da sistemática tributária vigente, é o contribuinte-consumidor de produtos desta natureza quem sofrerá o impacto.

Em conclusão, não vislumbro a presença da verossimilhança das alegações autorais à permitir a antecipação dos efeitos parciais da tutela jurídica para suspender os efeitos do Decreto 8.393/2015, não se podendo falar, neste momento, em interferência do Judiciário, diante da escolha do legislador pela norma de incidência.

*Forte em tais razões*, INDEFIRO o pedido de antecipação da tutela requestado.

Cite-se a ré para apresentar contestação no prazo legal.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília, 11 de maio de 2015.

BRUNO ANDERSON SANTOS DA SILVA

Juiz Federal Substituto da 3ª Vara Federal,

(Decisão monocrática publicada no Diário da Justiça Federal da 1ª Região, caderno judicial, disponibilização 14.05.2015, p. 12).

**IPI. COSMÉTICOS, PERFUMARIA E HIGIENE PESSOAL. DECRETO Nº 8.393/2015. EQUIPARAÇÃO DE ESTABELECIMENTO ATACADISTA A INDUSTRIAL PREVISTO NA LEI N. 7.798/1989. ILEGALIDADE. CONCESSÃO DA TUTELA ANTECIPADA.**

CLASSE: 1100 – AÇÃO ORDINÁRIA/TRIBUTÁRIA

AUTOR: NATURA COSMÉTICOS S/A E OUTROS

RÉU: UNIÃO FEDERAL

DECISÃO

Trata-se de ação, com pedido de antecipação dos efeitos da tutela, proposta por NATURA COSMETICOS S/A, objetivando que se declare a ausência de rela-

## JURISPRUDÊNCIA

ção jurídica que sujeite os estabelecimentos atacadistas autores à regra de equiparação a estabelecimentos industriais prevista no art. 7º da Lei nº 7.798/89 e levada a efeito pelo Decreto nº 8.393/15, de modo que não sejam obrigados a recolher valores a título de IPI.

Sustenta a inconstitucionalidade formal da previsão do art. 7º da Lei nº 7.798/89, pois a definição de contribuinte de qualquer imposto deveria ser veiculada por lei complementar, conforme exige o art. 146, III, “a”, da CF. Alega que, pelo mesmo motivo, também seria inconstitucional a previsão do art. 8º do referido diploma legal, que autoriza o Poder Executivo a incluir ou excluir produto da listagem que enseja a aplicação do regime de equiparação do atacadista ao industrial, para fins de incidência de IPI.

É o quanto relato.

Entendo que a alegação do autor, no tocante à inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 7.798/89, é dotada de suficiente verossimilhança.

A Lei nº 7.798/89, em seu art. 7º, valendo-se da previsão do art. 51, II, do CTN, equipara a estabelecimento industrial, para fins de definição do contribuinte do IPI, o estabelecimento atacadista que adquirir os produtos relacionados no anexo do referido diploma legal, de outros estabelecimentos industriais ou dos estabelecimentos elencados nos seus incisos. Eis o teor do referido dispositivo:

Art. 7º. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III, de estabelecimentos industriais ou dos seguintes estabelecimentos equiparados a industrial:

- I - estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira;
- II - filiais e demais estabelecimentos que exerçam o comércio de produtos importados ou industrializados por outro estabelecimento da mesma firma;
- III - estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, mediante a remessa, por eles efetuadas, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos; e
- IV - estabelecimentos comerciais de produtos do capítulo 22 da TIPI, cuja in-

dustrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda.

§ 1º. O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que adquirente e remetente sejam empresas interdependentes, controladoras, controladas ou coligadas (Lei nº 6.404, art. 243, §§ 1º e 2º) ou interligadas (Decreto-Lei nº. 1.950, art. 10, § 2º).

§ 2º. O regime previsto neste artigo será aplicado a partir de 1º. de julho de 1989.

Em seguida, no seu art. 8º, a Lei nº 7.798/89 dispõe:

Art. 8º. Para fins do disposto no artigo anterior, fica o Poder Executivo autorizado a excluir produto ou grupo de produtos cuja permanência se torne irrelevante para arrecadação do imposto, ou a incluir outros cuja alíquota seja igual ou superior a quinze por cento.

O referido dispositivo autoriza, portanto, que o Poder Executivo, através de decreto, altere o rol de produtos constante do anexo, incluindo, por exemplo, um produto que originariamente dele não conste, hipótese na qual os estabelecimentos atacadistas que o adquirem de estabelecimento industrial passarão a ser contribuintes de IPI, ao efetuarem posteriormente a sua venda.

Nesse sentido, foi editado o Decreto nº 8.393/2015, incluindo os produtos de perfumaria, cosméticos e higiene pessoal ao Anexo III da Lei nº 7.798/89, de forma que os estabelecimentos atacadistas ora autores, que adquirem tais produtos de indústria ou importador, passarão a partir de 1º de maio a serem contribuintes do IPI, por ocasião da sua revenda.

Vislumbra-se, em sede de cognição sumária, que a definição do contribuinte do IPI, por equiparação a estabelecimento industrial, acaba sendo levada a efeito pelo Decreto do Poder Executivo, num forte indício de violação ao princípio da legalidade tributária. De fato, a partir da inclusão de determinado produto no anexo da Lei nº 7.798/89, via norma regulamentar, surge a obrigação tributária para o atacadista que o adquire junto aos estabelecimentos previstos no art. 7º.

## JURISPRUDÊNCIA

Nesse caso, parece-me que o Decreto vai além de esmiuçar a previsão legal, tendo caráter inovador na ordem jurídico-tributária, o que, a princípio, afronta o disposto no art. 150, I, da CF.

Também se encontra presente, no caso, o *periculum in mora*, tendo em vista o pesado encargo econômico a que as autoras estarão submetidas com a obrigação de recolherem o IPI no próximo mês.

Diante do exposto, DEFIRO o pedido de antecipação dos efeitos da tutela, para suspender a exigibilidade do crédito tributário a título de IPI na hipótese criada pelo Decreto nº 8.393/2015, em relação às autoras.

Publique-se. Intime-se. Cite-se.

Brasília-DF, 28 de abril de 2015.

ROBERTA DIAS DO NASCIMENTO GAUDENZI

Juíza Federal Substituta da 22ª Vara/DF

(Decisão monocrática não publicada no Diário da Justiça Federal da 1ª Região).

### *Ementas*

**VÍCIO NA DECISÃO PROFERIDA NA FASE COGNITIVA DO PROCESSO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. COISA JULGADA. IMPOSSIBILIDADE DE ALEGAÇÃO NA EXECUÇÃO DO JULGADO. PRECEDENTES.**

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.514.194 - RS (2015/0033003-0)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL

AGRAVADO : SPRINGER CARRIER LTDA

ADVOGADOS : ANA LUIZA I DE S MARTINS

GUILHERME CEZAROTI E OUTRO(S)

PAULO CÉZAR PINHEIRO CARNEIRO

ROBERTO FERREIRA ROSAS

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SÚMULA 7/STJ. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. INAPLICABILIDADE. FATO INCONTROVERSO: VÍCIO CONTIDO NA FASE COGNITIVA. CORREÇÃO NA FASE EXECUTIVA. VEDAÇÃO. VIOLAÇÃO DA COISA JULGADA. PRECEDENTES IDÊNTICOS: RESP 1.241.407/RS, RESP 1.226.074/RS E RESP 1.240.636/RS. HONORÁRIOS.

1. As alegações da agravante quanto à incidência da Súmula 7/STJ no que concerne à diferenciação entre julgamento extra petita e ultra petita revestem-se de inovação recursal, porquanto em nenhum momento foram suscitadas nas contrarrazões do recurso especial, configurando manobra amplamente rechaçada pela jurisprudência desta Corte, pois implica reconhecimento da preclusão consumativa.

2. Ademais, inaplicável o óbice apontado. Primeiro, porque “O exame de mérito do apelo nobre já traduz o entendimento de que foram atendidos os requisitos extrínsecos e intrínsecos de sua admissibilidade, inexistindo necessidade de pronunciamento explícito a esse respeito” (EDcl no REsp 705.148/PR, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 05/04/2011, DJe 12/04/2011). Segundo, porque se afasta “a incidência da Súmula 7/STJ quando a descrição fática constante do aresto recorrido (no sentido de que houve notificação extrajudicial) mostra-se suficiente para visualizar o caso concreto, de modo a viabilizar a adequada subsunção do direito à espécie” (AgRg no REsp 982.589/RJ, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 16/12/2008, DJe 02/03/2009).

3. A Súmula 7/STJ também é inaplicável à espécie, porquanto incontroverso nos autos que houve error in procedendo no julgado da ação ordinária e que tal vício, no entendimento do Tribunal de origem, não estaria acobertado pelo manto da coisa julgada.

4. Nesse contexto, a decisão agravada é clara no sentido de que o entendimento do Tribunal de origem viola a coisa julgada, porquanto eventual correção de decisão, seja ultra petita, seja extra petita, ocorrida durante a fase cognitiva, transitada em julgado, deveria ter sido alegada durante o processo, e não posteriormente, em sede de execução, embargos à execução ou exceção

## JURISPRUDÊNCIA

de pré-executividade, pois tais ações não substituem a via própria e adequada da rescisória. Inúmeros precedentes.

5. Precedentes idênticos: REsp 1.241.407/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/5/2014, DJe 21/5/2014; REsp 1.226.074/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 6/5/2014, DJe 15/8/2014; REsp 1.240.636/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 6/5/2014, DJe 15/8/2014.

6. “Como consequência do provimento do recurso especial e diante das peculiaridades do caso concreto, podem os honorários de sucumbência ser modificados para atender aos ditames do art. 20, § 4º, do CPC” (EDcl no REsp 981.544/DF, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, TERCEIRA TURMA, julgado em 07/08/2014, DJe 15/08/2014).

7. Os honorários advocatícios se mostram adequados, porquanto sopesados o valor da causa e a responsabilidade assumida pelo causídico, além da necessidade de socorrer-se à excepcional instância uniformizadora para ver seu direito assegurado. Agravo regimental improvido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça: “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (Presidente) e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 28 de abril de 2015(Data do Julgamento)

(Ementa do acórdão disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico do STJ, nº 1726, disponibilização 05.05.2015, publicação 06.05.2015, p. 754/756).

**ICMS. CONCESSÃO DE CRÉDITO NA IMPORTAÇÃO DE BENS DO EXTERIOR. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO POR 4 ANOS SEM APROVAÇÃO DO CONFAZ. INCONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO PARA RESSALVAR AS IMPORTAÇÕES JÁ REALIZADAS.**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.481  
ORIGEM :ADI - 4481 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL  
PROCED. :PARANÁ

RELATOR :MIN. ROBERTO BARROSO

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA

ADV.(A/S) : GUSTAVO AMARAL E OUTRO(A/S)

INTDO.(A/S) : GOVERNADOR DO ESTADO DO PARANÁ

INTDO.(A/S) :ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARANÁ

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, julgou parcialmente procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º, inciso II, e dos artigos 2º, 3º, 4º, 6º, 7º, 8º e 11 da Lei nº 14.985, de 06 de janeiro de 2006, do Estado do Paraná, e, por maioria, modulou a declaração de inconstitucionalidade para que tenha eficácia a partir desta sessão, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Ausente, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes. Falou, pela requerente Confederação Nacional da Indústria, o Dr. Gustavo Amaral, OAB/RJ 72.167. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 11.03.2015.

Ementa:. I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS.

1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75.

2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor

## JURISPRUDÊNCIA

devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.

3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica.

4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.

(Ementa disponibilizada no STF DJe nº 92/2015, divulgação 18.05.2015, publicação 19.05.2015, p. 49).

### **MULTA MORATÓRIA. VEDAÇÃO AO CONFISCO. ESTABELECIMENTO DE LIMITE OBJETIVO: 20%.**

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 777.574

ORIGEM :PROC - 200583000170950 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL 5A. REGIAO

PROCED. :PERNAMBUCO

RELATOR :MIN. ROBERTO BARROSO

AGTE.(S) : UNIÃO

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

AGDO.(A/S) :S/A EXPORTADORA DE PRODUTOS PERNAMBUCANOS

ADV.(A/S) :ARY ARAÚJO DE SANTA CRUZ OLIVEIRA JÚNIOR E OUTRO(A/S)

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Unânime. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Luiz Fux. Presidência da Senhora Ministra Rosa Weber. 1ª Turma, 28.4.2015.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. VEDAÇÃO AO CONFISCO. MULTA MORATÓRIA. ADOÇÃO DO LIMITE OBJETIVO DE 20%.

1. Não merece reparo o acórdão regional que mantém o valor da multa moratória ao patamar de 20%. Trata-se de montante que se coaduna com a ideia de que a impuntualidade é uma falta menos grave que a violação à legislação tributária.

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(Ementa publicada no STF DJe nº 96/2015, divulgação 21.05.2015, publicação 22.05.2015, p. 1.908).

**MEDIDA JUDICIAL. ADESÃO A PROGRAMA DE PAGAMENTO INCENTIVADO. DESISTÊNCIA ENTRE A PUBLICAÇÃO DA ÚLTIMA DECISÃO E DO TRÂNSITO EM JULGADO. POSSIBILIDADE.**

EMBARGOS DE DECLARACAO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº  
002755351.2010.4.03.0000/SP 2010.03.00.027553-3/SP

INTERESSADO(A) : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : SP000006 DJEMILE NAOMI KODAMA E NAIARA PEL-  
LIZZARO DE LORENZI CANCELLIER

EMBARGADO : ACORDAO DE FLS.520/523

EMBARGANTE : GENERAL ELETRIC DO BRASIL S/A

ADVOGADO : SP302176A ANA LUIZA IMPELLIZIERI DE SOUZA  
MARTINS

: SP163256 GUILHERME CEZAROTI

ORIGEM: JUIZO FEDERAL DA 19 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

No. ORIG.: 00141582119934036100 19 Vr SAO PAULO/SP

RELATOR: Desembargador Federal MAIRAN MAIA

EMENTA PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO -  
CONTRADIÇÃO PRESENTE

1. Presente contradição no acórdão, impõe-se o acolhimento dos embargos de declaração.

2. Integrado o acórdão, passa sua ementa a figurar nos seguintes termos:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA - ADESÃO A PARCELAMENTO RENÚNCIA ENTRE A PUBLICAÇÃO DA DECISÃO E O TRÂNSITO EM JULGADO - POSSIBILIDADE.

## JURISPRUDÊNCIA

1. A desistência do recurso poderá ocorrer a qualquer momento, desde que não tenha ocorrido o trânsito em julgado da decisão. Precedentes.
2. E válido o pedido de desistência da demanda e renúncia ao direito a ela subjacente formulado em momento anterior ao trânsito em julgado da ação.”
3. Por sua vez, o dispositivo do acórdão passa a constar nos seguintes termos: “Ante o exposto, voto por julgar prejudicado o agravo regimental e, dar provimento ao agravo de instrumento”.
4. Embargos de declaração acolhidos.

## ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, acolher os embargos de declaração, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 14 de maio de 2015.

MAIRAN MAIA

Desembargador Federal

(Ementa publicada no Diário de Justiça da JF 3ª Região, divulgação 22.05.2015, publicação 25.05.2015, p. 1.908).

## **DESISTÊNCIA DE PROCESSO POR ADESÃO AO PARCELAMENTO DA LEI 11.941/2009. REMISSÃO DOS HONORÁRIOS PELA LEI 13.043/2014. APLICAÇÃO RETROATIVA. POSSIBILIDADE.**

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.420.749 - AL (2013/0388919-2)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AGRAVADO : TV GAZETA DE ALAGOAS LTDA

ADVOGADOS : DAVID ARAÚJO PADILHA

LUCIANO PONTES DE M GOMES E OUTRO(S)

EMENTA

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO E REMISSÃO DOS ARTS. 1º, §3º E 3º, §2º DA LEI N. 11.941/2009. REMISSÃO. ENCARGO LEGAL. VERBA HONORÁRIA FIXADA EM JUÍZO NA FORMA DO ART. 20, DO CPC. FATO NOVO. REMISSÃO ESTATUÍDA PELO ART. 38, DA LEI N. 13.043/2014.

1. É incontroverso nos autos que os “honorários previdenciários” os quais a empresa CONTRIBUINTE quer isentar são decorrentes de execuções fiscais de créditos previdenciários que adentraram ao parcelamento ou pagamento à vista previsto na Lei n. 11.941/2009, sendo assim perfeitamente aplicável a norma remissiva prevista no art. 38, da Lei n. 13.043/2014, já que se referem a ações judiciais que foram extintas diretamente pela adesão aos parcelamentos previstos na Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009.

2. No caso, com o pagamento à vista, haverá a extinção das respectivas execuções fiscais, e com o pagamento parcelado, a suspensão até a liquidação do montante total, havendo aí a extinção. Em ambos os casos, havendo pagamento total, os honorários advocatícios previdenciários não poderão ser exigidos. Não faz qualquer sentido cobrar os valores dos honorários dentro do montante dos débitos parcelados para depois repetir tais valores quando houver o pagamento total e as execuções forem extintas.

3. O art. 38, da Lei n. 13.043/2014 faz uso das expressões “qualquer sucumbência” e “todas as ações judiciais”. Não foram excepcionadas da remissão as verbas de honorários previdenciários e as execuções fiscais.

4. Agravo regimental não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

## JURISPRUDÊNCIA

“A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília (DF), 26 de maio de 2015.

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico, edição 1744, disponibilização 29.05.2015, publicação 01.06.2015, p. 5.136/5.137).

### **REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTAÇÃO DO VALOR RECEBIDO COMO RECUPERAÇÃO E DEVOLUÇÃO DE CUSTOS. LEGALIDADE. PRECEDENTES.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.466.501 - CE (2014/0165885-1)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

RECORRENTE : M DIAS BRANCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS

ADVOGADOS : ERICK MACEDO E OUTRO(S)

LEONARDO AVELAR DA FONTE

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

#### EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. ART. 1º DO ATO DECLARATÓRIO - ADI SRF Nº 25/2003. LEGALIDADE. CONSONÂNCIA COM O ART. 44, III, DA LEI N. 4.506/64, ARTS. 12 E 53, DA LEI N. 9.430/96, ART. 41, DA LEI N. 8.981/95, E ART. 7º, DA LEI N. 8.541/92. INCIDÊNCIA DO IRPJ E CSLL NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO DE VALORES DEDUZIDOS ANTERIORMENTE DA BASE TRIBUTÁVEL DO IRPJ E CSLL.

1. A repetição do indébito tributário não escapa à tributação pelo IRPJ e pela CSLL justamente porque que se classifica como “recuperações ou devoluções de custos”, receita operacional prevista no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; art. 53,

da Lei n. 9.430/96; arts. 392, II e 521, §3º, do RIR/99. Sua inserção no lucro operacional deriva do fato de que o pagamento dos diversos tributos, em regra, representa custo dedutível, consoante o art. 41, da Lei n. 8.981/95 e o art. 7º, da Lei n. 8.541/92, regulamentado pelos art. 344, do RIR/99. Na mesma linha, dispõem o art. 12, c/c art. 28, da Lei n. 9.430/96 que esse mesmo valor recuperado deverá ser adicionado ao Lucro Real e ao Lucro Líquido ajustado, a fim de compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. A lógica subjacente a tal sistemática é a de que os valores, acaso não tivessem sido utilizados para o pagamento dos tributos indevidos, não teriam sido originalmente deduzidos na determinação do Lucro Real (base de cálculo do IRPJ) e do Lucro Líquido ajustado (base de cálculo da CSLL). Desse modo, quando retornam para o patrimônio da empresa, desfaz-se a dedução anteriormente feita através da reinclusão dos valores na determinação do lucro operacional. Ou seja, retorna-se ao status quo ante onde os referidos valores teriam sido objeto de tributação. Nessa situação, o fato gerador se dá no momento do retorno dos valores à disponibilidade da empresa, inaugurando-se o prazo decadencial na forma do art. 150, §4º e do art. 173, I, do CTN (conforme o tipo de lançamento), não consistindo isso em qualquer burla ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

3. Tema já enfrentado como fundamento determinante no corpo do recurso representativo da controvérsia REsp. nº 1.138.695 - SC: “De observar que, no caso da repetição de indébito, o tributo (principal) quando efetivamente pago pode ser deduzido como despesa (art. 7º, da Lei n. 8.541/92), a contrario sensu, se o valor for devolvido deve acrescer às receitas da empresa a fim de compor o Lucro Real e o Lucro Líquido ajustado como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois dali só saiu porque se referia a despesa com pagamento de tributo” (REsp. nº 1.138.695 - SC, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.05.2013).

4. Desse modo, correta a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, sobre valores recebidos a título de restituição ou compensação de indébito tributário, sendo lícito o disposto no art. 1º, do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25/2003.

5. Recurso especial não provido.

## JURISPRUDÊNCIA

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

“A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília (DF), 26 de maio de 2015.

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico, edição 1744, disponibilização 29.05.2015, publicação 01.06.2015, p. 5.139/5.140).

#### **ABUSO FISCAL. CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES POR PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. PAGAMENTO DE SALÁRIO-EDUCAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.**

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.467.649 - PR (2014/0170197-9)

RELATOR : MINISTRO OG FERNANDES

AGRAVANTE : GERALDO VÍGOLO

AGRAVANTE : NELSON JOSÉ VÍGOLO

ADVOGADO : LEONARDO ORTOLAN GRAZZIOTIN

AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. NÃO INCIDÊNCIA. AFIRMAÇÃO DO TRIBUNAL DE QUE HOUVE PLANEJAMENTO FISCAL ABUSIVO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. “É entendimento pacífico deste Tribunal, mesmo antes do Código Civil de 2002, que a atividade do produtor rural pessoa física, desprovido de registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), não se enquadra no conceito de empresa, para fins de incidência da contribuição ao salário-educação, prevista no art. 212, § 5º, da CF/88, haja vista a falta de previsão específica no art. 15 da Lei 9.424/96, semelhante ao art. 25 da Lei 8.212/91, que trata da contribuição previdenciária devida pelo empregador rural pessoa física” (REsp 1.514.187/SE, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 07/04/2015).
2. No caso dos autos, a instância ordinária expressamente afastou a contratação dos empregados pela pessoa física, mas sim pela pessoa jurídica por eles constituída. A revisão de tal conclusão demandaria incursão na seara probatória, o que não se revela cabível na via especial, nos termos da Súmula 7/STJ.
3. Agravo regimental a que se nega provimento.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, 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. Brasília, 18 de junho de 2015(Data do Julgamento).

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico, edição 1763, disponibilização 26.06.2015, publicação 29.06.2015, p. 1092/1093).

