

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO XII - EDIÇÃO 47 - SETEMBRO 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
Gráfica Paym

Ano XII – Edição 47 – Setembro 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 (mmp@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

BERNARDO MOTTA MOREIRA

Advogado em Belo Horizonte. Mestre em Direito pela UFMG. Professor de cursos de Pós-Graduação da PUC-Minas e do bacharelado em Direito do Centro Universitário UNA. Ex-Conselheiro Titular da Terceira Seção de Julgamento do CARF. Consultor jurídico efetivo da ALMG. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG.

CARLOS A. PÉREZ INCLÁN

Doctor en Ciencias Jurídicas. Especialista de la Dirección Jurídica del Ministerio del Comercio Exterior y la Inversión Extranjera. Profesor Auxiliar de Derecho Financiero, Facultad de Derecho de la Universidad de La Habana (Cuba).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército – ECEME, Superior de Guerra – ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região. Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia). Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e da PUC-Paraná, e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO – SP. Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária – CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais – IICS.

MAURÍCIO PEREIRA FARO

Advogado no Rio de Janeiro e em Brasília. Ex-Conselheiro Titular da Primeira Seção do CARF. Mestre em Direito pela Universidade Gama Filho. Professor dos cursos de Pós-Graduação da PUC-RJ e FGV/RJ e Presidente da Comissão Especial de Assuntos Tributários da OAB/RJ.

ORESTES J. DÍAZ LEGÓN

Máster en Derecho Constitucional y Administrativo. Profesor Auxiliar de Derecho Financiero, Facultad de Derecho de la Universidad de La Habana (Cuba).

RAFAEL CORREIA FUSO

Bacharel em Direito, Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC-SP. Ex-Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos, Ex-Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Professor do MBA em Direito Tributário na FGV/SP e na USP/FEA.

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.

SUMÁRIO

ARTIGOS	13
LA REFORMA TRIBUTARIA CUBANA DE 2012: CUESTIONES GENERALES	15
<i>Carlos A. Pérez Inclán</i> <i>Orestes J. Díaz Legón</i>	
I. Consideraciones preliminares	16
II. La Ley Nº 73 de 1994: antecedente de la reforma tributaria	18
III. La reforma tributaria de 2012: una mirada a la Ley Nº 113 y sus previsiones	22
IV. Breves consideraciones finales	38
V. Bibliografía	39
Fuentes doctrinales	39
Fuentes legales	40
OS DIREITOS DOS ACIONISTAS MINORITÁRIOS DIANTE DA TRANSFERÊNCIA DE AGÊNCIAS DE UMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA PARA OUTRA DO MESMO CONTROLADOR	43
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	
Introdução	43
Valor de mercado x valor contábil	43
Fundo de comércio	47
Do enriquecimento ilícito	57
Do direito dos acionistas minoritários	62
Conclusão	68
O PROTESTO DE CDA COMO VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA	71
<i>Maurício Pereira Faro</i> <i>Bernardo Motta Moreira</i>	

1. Introdução	71
2. A virada jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça	72
3. A inconstitucionalidade das chamadas Sanções Políticas.	
O princípio da preservação da empresa como limitação ao poder de tributar	75
4. Impossibilidade de se levar a Certidão de Dívida Ativa a Protesto por configurar ilegítima Sanção Política	78
5. A Certidão de Dívida Ativa como título executivo extrajudicial produzido unilateralmente pela Fazenda Pública	84
6. Conclusão	90
TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE “VIRTUAL” NO BRASIL: A GUERRA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS CONTINUA	93
<i>Rafael Correia Fuso</i>	
1. Introdução	93
2. O software e sua tributação pelos Estados e Municípios	93
2.1. Conceito de software e o meio virtual	93
2.2. Tributação do software pelos Estados e Municípios	95
2.3. Tributação do software virtual e o conflito de competência entre o ISS e o ICMS	102
2.4. Jurisprudência sobre a tributação do software	107
2.5. Soluções para resolver o conflito de competência	113
3. Regra-matriz de incidência tributária do ISSQN sobre a licença ou cessão de uso do software por encomenda	116
3.1. Critério material	118
3.2. Critério espacial	119
3.3. Critério temporal	119
3.4. Critério pessoal	120
3.5. Critério quantitativo	121
4. Regra-matriz de incidência tributária do ICMS sobre a comercialização do software de prateleira	122
4.1. Critério material	122
4.2. Critério espacial	122
4.3. Critério temporal	123
4.4. Critério pessoal	123
4.5. Critério quantitativo	124
5. Conclusões	125
6. Bibliografia	127

PARECER 129

ICMS ST – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. PARECER 131

Roberto Moreira Dias

Consulta tributária	131
Parecer	133
1. O ICMS na Constituição Federal	133
2. O ICMS-Operações Mercantis	135
3. O ser praticado e o dever ser na aquisição de Leite UHT pela Consulente	142
4. Denúncia espontânea da infração – caracterização pela Consulente	145
5. ICMS antecipado sobre aquisições de Leite UHT fora do Estado de São Paulo: enfim, quanto provisionar?	150
6. Planejamento tributário com Leite UHT: possibilidades	154
7. Conclusões	159

JURISPRUDÊNCIA 161

INTEIRO TEOR

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A APURAÇÃO MENSAL. CONTAGEM DO PRAZO. 1º DE JANEIRO DO EXERCÍCIO SUBSEQUENTE. (STJ, 2ª TURMA). 163

TRIBUTÁRIO. REMESSA DE QUANTIAS AO PAÍS DE ORIGEM DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. ART. 8º, ITEM 4, DO DECRETO Nº 446/92. TRATADO INTERNACIONAL BRASIL-ESTADOS UNIDOS. ISENÇÃO CONFIGURADA. (STJ, 2ª TURMA). 176

TRIBUTÁRIO. IRPF. RESTITUIÇÃO. TERMO INICIAL DOS JUROS E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. DATA DA RETENÇÃO (ANTECIPAÇÃO) & DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. RENDIMENTOS NÃO SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA. ART. 16 DA LEI Nº. 9.250/95. (STJ, 2ª TURMA). 195

DECISÕES MONOCRÁTICAS

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DECRETO 8.426/2015. APARENTE ILEGALIDADE DO § 2º DO ART. 27 DA LEI 10.865/2014 [S/C]. INCONSTITUCIONALIDADE QUE NÃO FAVORECE O CONTRIBUINTE. (TRF 3ª REGIÃO, DES. FED. DIVA MALERBI). 213

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DECRETO Nº 8.426/2015. ILEGALIDADE. AUSÊNCIA DE PLAUBILIDADE [S/C] DA TESE. (TRF 3ª REGIÃO, DES. FED. MAIRAN MAIA). 220

EMENTAS

EXECUÇÃO FISCAL. DEPÓSITO JUDICIAL. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. ART. 892 DO CPC. PRAZO DE 5 (CINCO) DIAS PARA O DEPÓSITO DA PARCELA. ARTS. 113, §1º; 140; 141 E 156, VI, DO CTN. NÃO APLICAÇÃO AOS DEPÓSITOS JUDICIAIS DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. (STJ, 1ª TURMA). 227

AÇÃO RESCISÓRIA. CREDITAMENTO DE IPI. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 343/STF. IMPROCEDÊNCIA. (STJ, 1ª TURMA). 229

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS. REFINARIA DE OUTRO ESTADO. ESTORNO DO IMPOSTO. IMPOSSIBILIDADE. (STF, PLENO). 232

IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PRINCÍPIOS DA NÃO CUMULATIVIDADE E DA SELETIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. (STF, PLENO). 236

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ÁGIO INTERNO. PERÍCIA. AMORTIZAÇÃO DE IRPJ E CSLL. COMPENSAÇÃO. SELIC. SUCUMBÊNCIA. (TRF4, 2ª T TURMA). 238

ARTIGOS

LA REFORMA TRIBUTARIA CUBANA DE 2012: CUESTIONES GENERALES

Carlos A. Pérez Inclán

Orestes J. Díaz Legón

Resumen

La política tributaria constituye uno de los instrumentos de la política fiscal para influir en la marcha de la economía de un país. En el presente trabajo se realiza una caracterización general del contenido de la Ley N° 113, *Del Sistema Tributario*, sancionada por la Asamblea Nacional del Poder Popular en el año 2012, que procura desde su articulado la consecución de los objetivos fijados al sistema tributario en el marco de la actualización del modelo económico cubano.

Palabras claves

Ley tributaria, sistema tributario, actualización del modelo económico cubano.

SUMARIO: I. Consideraciones preliminares. II. La Ley N° 73 de 1994: antecedente de la reforma tributaria. III. La reforma tributaria de 2012: una mirada a la Ley N° 113 y sus previsiones. IV. Breves consideraciones finales. V. Bibliografía.

I. Consideraciones preliminares

En la actividad desarrollada por el Estado para el cumplimiento de sus fines, tiene una especial relevancia aquella encaminada a la obtención de los recursos financieros indispensables con los que enfrentar los gastos que tales fines exigen¹, para cuya consecución, como cualquier agente productivo, este dispone de distintas alternativas.

El Estado dispondrá de los recursos que genere su propia actividad económica, a cuyo efecto, de diferentes servicios que realiza, resultan ingresos que cubren, total o parcialmente, sus costos de producción. De igual modo, el Estado es titular de bienes y derechos de naturaleza patrimonial, de los que podrá obtener ingresos a partir de su explotación y disponer para financiar otras actividades; o, podrá recurrir al endeudamiento, que le permitirá también la financiación del gasto público. Finalmente, el Estado cuenta con poder para exigir de los ciudadanos su participación en la financiación de los gastos públicos a través de los tributos, constituyendo precisamente la potestad para cobrarles una de las características básicas del Estado contemporáneo.

Dentro de tales opciones, el alcance del tributo en la financiación de las actividades públicas posee un lugar preponderante; en cuya virtud, en el ámbito de la Hacienda Pública, se torna en una partida de ingresos básica² y parte fundamental del Producto Interno Bruto (PIB) de las naciones.

1. Para HARADA la actividad financiera del Estado puede definirse como “atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessarios à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum”. HARADA, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*, 20ª edição, revista e ampliada, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2011, p. 4. En la misma línea, según TORRES este tipo de actividad es un “conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas. TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 17ª edição, atualizada até 31.12.2009, Renovar, Rio de Janeiro, 2010, p. 3.

2. Lo cual es apreciable en la financiación del gasto público en Cuba, donde se prevén como ingresos brutos totales, para el ejercicio fiscal de 2016, la cantidad de 52

Así, en el logro del equilibrio macroeconómico necesario para alcanzar los objetivos de desarrollo propuestos en un país, le corresponde a la política fiscal³ un papel muy importante. La política tributaria constituye para el Estado moderno un eslabón fundamental de la política fiscal⁴, no solo en ocasión de su papel recaudador de recursos monetarios hacia el Presupuesto, sino porque mediante la misma se pretende regular los procesos económicos-sociales en la búsqueda de las proporciones adecuadas para el logro del equilibrio y la estabilidad macroeconómica, condiciones imprescindibles para el desarrollo político, económico y social de una nación.

Consecuentemente, uno de los campos de mayor evolución y transformación en el ámbito de las normas jurídicas es el referido a la materia fiscal, ello en virtud de la estrecha relación que esta tiene con los aspectos económicos y sociales, cuyo dinamismo afecta, necesariamente, a las normas tributarias.

695.8 Millones de pesos (MP) y, de ellos, 37 383.6 MP resultan ser ingresos tributarios, para una representatividad de estos del 70.94 % en los ingresos presupuestarios. *Cfr.* Ley N° 120, *Presupuesto del Estado para el año 2016*, de 29 de diciembre de 2015. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 1, de 12 de enero de 2016. De igual manera, si se compara el volumen de ingresos tributarios con respecto al volumen total de ingresos brutos obtenidos tras la ejecución del Presupuesto correspondiente a los años comprendidos entre el 2008 y el 2013 se aprecia que estos representan más del 55%. En este orden, en el año 2008 los ingresos tributarios representaron un 58.11 %, en 2009 un 57.69 %, en 2010 un 56.31 %, en 2011 un 58.58 %, en 2012 un 59.28 % y en 2013 un 61.32 %.

3. En palabras de UMANSKY, BENÍTEZ y CHAVIANO: “La forma concreta en que el Estado determina el monto total y la composición de los recursos, captados de los diferentes agentes económicos, y de las erogaciones realizadas con el fin de realizar sus funciones, constituye y expresa la política fiscal adoptada”. UMANSKY, Isaac; BENÍTEZ FERNÁNDEZ, Arely y CHAVIANO SALDAÑA, Noel, “Ámbito de las finanzas públicas”, en V.V.A.A., *Administración Financiera del Estado cubano*, CECO-FIS, La Habana, 2003, p. 33.

4. Según VARGAS FERREIRA: “A política tributária encontra-se indissociavelmente ligada às diretrizes gerais da política econômica, já que se constitui em uma das pernas da política fiscal, muita vezes com destaque na agenda governamental”. VARGAS FERREIRA, Marlos, *Finanças públicas para concursos: teoria e 150 questões com gabarito*, Elsevier Editora L.t.d, Rio de Janeiro, 2008, p. 1.

En este orden, a diferencia de décadas pasadas, en que se aplicaban de manera aislada e independientes de otras medidas, las reformas tributarias constituyen, en los últimos años, uno de los principales instrumentos de la política económica, encaminadas a reestructurar la economía, y se tornan parte integrante de un conjunto de cambios de política introducidos para estimular la eficiencia de esta. Para ello, las reformas tributarias deben ser coherentes con los objetivos generales de las transformaciones económicas que realice un país, los condicionamientos externos y las orientaciones y necesidades de la política económica en cuyo contexto ellas se llevan a cabo.⁵

A partir de lo anterior, nos proponemos realizar una caracterización general de la Ley N° 113, teniendo en cuenta el papel esencial que le corresponde jugar en el actual contexto de actualización del modelo económico en Cuba.

II. La Ley N° 73 de 1994: antecedente de la reforma tributaria

A finales de la década de los 80 y principios de los 90 de la pasada centuria, la economía cubana sufrió serios impactos externos que provocaron una caída significativa de la producción y la aparición de agudos desequilibrios financieros. La adopción de un programa de ajuste económico y saneamiento financiero, en el cual se insertó una reforma en la política y administración tributaria, sancionada en la Ley N° 73, *Del Sistema Tributario*, de 4 de agosto de 1994⁶, aseguraría un proceso paulatino de recuperación económica y reinserción en la economía mundial.

5. Vid. TANZI, Vito, “La reforma tributaria de América Latina en los últimos diez años”, en *Revista de Política y Administración Tributaria*, N° 2, Editorial SENIAT, Caracas, 1996, pp. 79-107.

6. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 8, de 5 de agosto de 1994.

Esta Ley significó el retorno de la imposición como vía esencial en la captación de recursos financieros con destino al erario público – a la que se había renunciado, paulatinamente, en forma escalonada pero creciente, desde el triunfo revolucionario de 1959, al asumirse un modelo de economía que pretendía prescindir de los tributos como instrumento de financiación del gasto público – y respondía a un nuevo entorno económico.

Sin embargo, aunque el sistema tributario establecido en la Ley No 73 obedece, coyunturalmente, a situaciones muy específicas de saneamiento financiero, se erige en un mecanismo de estímulo y redistribución, coherente con la dispersión y diversas modalidades de sujetos económicos y contribuye a que, ordenadamente, se actúe según la capacidad económica de los sujetos pasivos al sostenimiento de la política social. De igual manera, la referida norma jurídica responde a las necesidades de coadyuvar al desarrollo de la economía nacional, a propiciar una redistribución más justa de los ingresos, e influye de manera significativa en el atributo de suficiencia del sistema tributario cubano en el Presupuesto del Estado.

El sistema tributario implementado por la Ley tributaria de 1994 cumplió en su momento sus objetivos, pues redujo los niveles de déficit presupuestario existentes y disminuyó el exceso de liquidez, contribuyendo al reordenamiento de la disciplina financiera.

En tal sentido, entre las fortalezas de la reforma tributaria emprendida en el año 1994 se pueden señalar:

- disminución sustancial del déficit fiscal y su mantención en magnitudes sostenibles y estables en relación con el Producto Interno Bruto;
- crecimiento sostenido de la recaudación de ingresos al Presupuesto del Estado, cumpliéndose las previsiones previstas en las leyes presupuestarias;

- cambio estructural en la forma de financiamiento del Estado, al lograrse una mayor representatividad de los ingresos tributarios en el total de ingresos presupuestarios;
- unificación y coherencia al disperso conjunto de figuras tributarias existentes;
- aumento del número de personas naturales y jurídicas inscriptas en el Registro de Contribuyentes y el mejoramiento del control que dicho proceso exige;
- actualización del ordenamiento jurídico acorde a patrones cercanos a la práctica internacional; y,
- creación de una infraestructura fiscal en cuanto a servicios de recaudación y consultoría, así como la capacitación básica de las autoridades competentes en los tribunales que resuelven recursos vinculados a temas fiscales.

No obstante, la eficiencia y eficacia de dicha reforma tributaria resultaron afectadas, entre otras, por las siguientes cuestiones:

1. la ausencia, después de 1994, de cambios sustanciales que imprimiesen un carácter activo a la política tributaria;
2. el incumplimiento del cronograma de implementación de la Ley provoca que la tributación efectiva difiera de aquella prevista en las normas jurídicas, a lo que se adiciona que, pese a su previsión, un conjunto de tributos no se aplican⁷;
3. una inadecuada sistematización de figuras tributarias que no permiten una gestión efectiva⁸; y

7. La DISPOSICIÓN FINAL PRIMERA de la Ley N° 73 establece una gradualidad en la entrada en vigor de los impuestos, tasas y contribuciones determinados en ella, pese a lo cual se observa que, tras 18 años de vigencia del sistema tributario, algunos de estos no se aplicaron a todos los sujetos previstos en la Ley, con la consecuente vulneración del principio de generalidad; situación que estuvo condicionada al contexto económico del país que no hacía aconsejable su aplicación, al no concurrir todas las condiciones económicas y sociales necesarias para su exigibilidad.

8. La Ley N° 73 es, esencialmente, enunciativa pues las previsiones de que son contentivos sus diferentes artículos no posibilitan la liquidación y cobro de los tributos en ella establecidos.

4. la erosión en las bases y cuotas impositivas, provocada por un importante grupo de exenciones, bonificaciones y desgravaciones fiscales que reducen la cuantía de sus recaudaciones.

La Ley del Sistema Tributario de 1994 estableció 15 tributos – 11 impuestos⁹, 1 contribución¹⁰ y 3 tasas¹¹ – encaminados a gravar la renta, el patrimonio y el consumo en tanto manifestaciones de capacidad contributiva generalmente reconocidas. Pero, el tratamiento sectorial en ocasión de la implementación de estos tributos, la aplicación de regímenes especiales para algunos sectores económicos y la variedad de tipos impositivos, determinaron un alto nivel de dispersión que atentó contra la gestión del sistema, a lo cual se puede adicionar que la concurrencia de impuestos propios de una imposición sectorial – llamados a ser sustituidos gradualmente por tributos en ella establecidos, pero cuya representatividad entre los ingresos presupuestarios impide renunciar a ellos – provocó una mayor dispersión del sistema. Así, resultaba necesaria una simplificación de la estructura impositiva que facilitara el control y la capacidad gestora de la Administración Tributaria y el cumplimiento por los obligados tributarios de sus compromisos fiscales.

Ello condujo a que en su DISPOSICIÓN FINAL QUINTA se faculte al Ministro de Finanzas y Precios para, cuando circunstancias económicas y sociales así lo aconsejen, conceder exenciones y bonificaciones, y establecer bases imponibles y tipos impositivos, gastos deducibles, reglas para la valoración y definición de las bases imponibles, y las formas y procedimientos para la liquidación y pago de los impuestos, con lo cual se suple tal omisión, pero generó una alta proliferación de disposiciones legales, a partir de instrumentarse su reglamentación por resoluciones de la máxima autoridad de la Administración Tributaria del país.

9. sobre Utilidades, sobre los Ingresos Personales, sobre las Ventas, Especial a Productos, sobre los Servicios Públicos, sobre la Propiedad o Posesión de Determinados Bienes, sobre el Transporte Terrestre, sobre Transmisión de Bienes y Herencias, sobre Documentos, por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente.

10. a la Seguridad Social.

11. por Peaje, por Servicios de Aeropuertos a Pasajeros, por la Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial.

III. La reforma tributaria de 2012: una mirada a la Ley N° 113 y sus previsiones

Las reformas tributarias, tradicionalmente, suelen ser justificadas por la concurrencia de la necesidad de la cobertura de las necesidades recaudatorias, el perfeccionamiento de los métodos redistributivos de la carga tributaria y un mejor servicio a los fines de la política económica.

Asimismo, existen consideraciones sobre que un sistema tributario suele calificarse adecuado si concentra en un número reducido de tributos su peso recaudatorio – es decir, que posea un alto nivel de concentración –, lo cual facilita la gestión del sistema. Este índice de concentración tributaria es susceptible de medición no solo por razón de las figuras técnicamente reconocidas, sino también por considerar todas aquellas variaciones en la implementación del gravamen en cuanto a objetos impositivos, tipos impositivos y regímenes especiales.

Todos los países hacen uso de múltiples tributos que responden a un orden más o menos lógico y que se integran en lo que se conoce como sistema tributario. En un sentido mucho más amplio, en ocasiones se considera el sistema tributario como compuesto no solo por la estructura tributaria correspondiente sino también por los principios que la gobiernan, los medios operativos de la Administración Tributaria que los aplica y por los procedimientos para la gestión impositiva y sus gestores.

A partir del año 2004 – y pese a que la implementación de la Ley N° 73 de 1994 potenció la capacidad recaudadora del sistema de ingresos del Estado por la vía de los tributos que, unido a una política de control del gasto, posibilitó acotar el déficit fiscal en niveles sostenibles inferiores al 4% del PIB en los ejercicios fiscales correspondientes a los años 1995 al 2003 – se produce un crecimiento de los gastos sociales a ritmos superiores al de los ingresos, lo cual ubicó el déficit fiscal por encima del 4% con respecto al PIB – excepto en los ejercicios fiscales correspondientes a los años 2006 y 2007 en los que, a pesar de mantenerse el ascenso de los gas-

tos, se captaron ingresos extraordinarios que redujeron el déficit a 2.2% y 3.2% del PIB, respectivamente ¹²; reducción del déficit fiscal que requeriría potenciar los ingresos presupuestarios a través de un fortalecimiento del control fiscal, ampliando las bases imponibles o incrementando los tipos impositivos, o estableciendo nuevos tributos.

Con esta perspectiva, el 23 de julio de 2012, durante el IX Período Ordinario de Sesiones de la VII Legislatura de la Asamblea Nacional de Poder Popular, se aprobó la Ley N° 113, *Del Sistema Tributario*¹³.

El panorama en el cual nace esta norma jurídica puede caracterizarse de singular pues Cuba se encuentra inmersa en un proceso de reforma económica – según el discurso oficial, actualización del modelo económico –. Después de un amplio debate popular, los *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución*, aprobados en abril de 2011 durante la celebración del VI Congreso del Partido Comunista de Cuba, constituyen la plataforma de los cambios a acometer.

La nueva política económica intenta abordar las dificultades con un enfoque más integral, se perfilan líneas de trabajo para el corto y el mediano plazo, aunque la acumulación de problemas y la diversidad de causas – externas e internas, objetivas y subjetivas – que influyen en el comportamiento actual de la marcha de la economía cubana hacen que el punto de partida sea extremadamente complejo. De lo anterior se deriva que habrá que sortear un sinnúmero de dificultades para alcanzar el estado deseado, elevar la eficiencia de la economía, “desatar las fuerzas productivas”, mantener y perfilar con contornos más nítidos la política social y hacer “próspero y sostenible” el Socialismo antillano.

12. OFICINA NACIONAL DE ESTADÍSTICAS E INFORMACIÓN, *Anuario Estadístico de Cuba*, y MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS, *Informe de Liquidación*, correspondiente a cada año del periodo consignado.

13. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Ordinaria N° 53, de 21 de noviembre de 2012. En vigor desde el 1ro de enero de 2013, según prevé la DISPOSICIÓN FINAL SÉPTIMA de la Ley en cuestión.

En este proceso transformador se le atribuye especial significación a la política fiscal y, por esa vía, al sistema tributario, ratificándose que la tributación constituye uno de los instrumentos con que cuenta el Estado cubano para influir en la conducción de su economía desde una perspectiva agregada; asimismo, que el rol a cumplimentar por un sistema tributario depende de las metas que el Estado se haya fijado en un momento histórico determinado y de la que se considere debe ser su función en el sistema económico.

Entonces, el sistema tributario establecido a tenor de la Ley N° 113 está llamado a: a) garantizar los recursos monetarios suficientes que permitan enfrentar las erogaciones que debe cumplimentar el Estado en función de la satisfacción de las necesidades generales de la sociedad cubana; b) servir como mecanismo de redistribución de la riqueza; c) convertirse en vía de estímulo a los sectores, actividades y conductas que contribuyen al desarrollo socio-económico y desestimular aquellos que son contrarios a ello; y, d) fomentar la cultura tributaria y la responsabilidad que ostentan los ciudadanos y las entidades económicas en el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se trata, en definitiva, de utilizar al sistema tributario como un instrumento general y activo de la política económica nacional.¹⁴

14. *Cfr.* POR CUANTO PRIMERO, SEGUNDO y TERCERO de la Ley N° 113 de 2012.

En el Dictamen sobre el Proyecto de Ley del Sistema Tributario Cubano se señala: “El Proyecto de Ley del Sistema Tributario Cubano, que hoy se presenta a la Asamblea Nacional después del proceso de análisis antes explicado, constituye uno de los instrumentos básicos para avanzar en la actualización del modelo económico en los términos planteados por el VI Congreso del PCC. En él, la política tributaria tendrá la base legal para cumplir su papel regulador y permitir un modo de funcionamiento de la economía más apoyado en principios generales de derechos y de regulación económica que en disposiciones administrativas. Con el cumplimiento estricto de esta Ley, una vez que sea aprobada por la Asamblea Nacional, el Estado tendrá un instrumento general de política económica, no solo para asegurar ingresos en la cuantía suficiente, sino para estimular los sectores, actividades y conductas que contribuyen al desarrollo socio-económico, sino también desestimular aquellos que son contrarios a ello y hacer

La promulgación de la Ley N° 113 define un capítulo en la historia de las finanzas públicas cubanas y, con más precisión, para la materia tributaria, toda vez que de cara a los retos que se enfrentan y los proyectados, era preciso reformar la plataforma jurídica del sistema tributario.

En líneas generales, puede afirmarse que la nueva Ley tributaria es síntesis de la experiencia obtenida durante la aplicación de la Ley N° 73 de 1994 y expresión de las nuevas circunstancias y objetivos propuestos a alcanzar por el Estado cubano en el proceso de perfeccionamiento de las maneras de hacer en el plano económico.

Asimismo, el nuevo texto normativo ofrece una visión más unitaria del fenómeno jurídico tributario al regular no solo las distintas figuras tributarias integrantes del sistema tributario, sino también cuestiones comprendidas en lo que se denomina Derecho Tributario formal¹⁵. Por

crecer la cultura tributaria - apenas incipiente hoy - en la población y en las entidades económicas de todos los sectores y formas de propiedad”. COMISIONES DE ASUNTOS CONSTITUCIONALES Y JURÍDICOS Y DE ASUNTOS ECONÓMICOS, *Dictamen sobre el Proyecto de Ley del Sistema Tributario Cubano*, IX Período Ordinario de Sesiones de la Séptima Legislatura, de la Asamblea Nacional del Poder Popular, de 23 de julio de 2012.

Similares previsiones, pueden encontrarse en el Acuerdo N° VII-78 de la Asamblea Nacional del Poder Popular, de 23 de julio de 2012. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 41, de 21 de septiembre de 2012.

En esta propia línea de exposición, pueden consultarse los *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución*, específicamente del 56 al 65.

15. El Derecho Tributario formal “comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que surgen entre la Administración Pública y los particulares como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad”. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1991, p. 10.

La Ley N° 113, sin perjuicio de ser complementada por el Decreto N° 308, *Reglamento de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios*, de 31 de octubre de 2012, incluye un Libro - LIBRO SEXTO - referido a la gestión y control de los tributos.

tanto, en su perspectiva, la Ley N° 113 de 2012 pretende lograr un sistema tributario que reúna cuatro características fundamentales:

- 1) que favorezca el desarrollo económico del país, para lo cual diseña un conjunto de tributos que incentive el crecimiento económico.
- 2) que asegure la suficiencia y cumplimente los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad que han de regirle.
- 3) que sea de mayor simplicidad que el establecido en la Ley N° 73 de 1994.
- 4) que fomente el desarrollo social, adoptándose medidas que beneficien, particularmente, a colectivos que han de ser objeto de especial protección, como las capas de menores ingresos de la población.

La Ley N° 113 de 2012 ratifica el concepto de tributo sobre los pilares tradicionales de prestación pecuniaria y coactividad, reconociendo expresamente las funciones fiscal y extrafiscal que posee, a cuyo tenor este no solo tiene como objetivo obtener los recursos necesarios para la satisfacción de los gastos públicos, sino también el cumplimiento de otros fines de interés general. Asimismo, la generalidad, la equidad de la carga tributaria y la capacidad económica se convierten en bases y criterios orientadores del establecimiento de los tributos en el entorno cubano¹⁶,

16. Así lo prevé el Artículo 2 de la Ley N° 113 de 2012 al señalar: “Los tributos se establecen sobre la base de los principios de generalidad y equidad de la carga tributaria, en correspondencia con la capacidad económica de los sujetos obligados a su cumplimiento.

El principio de generalidad exige que todas las personas jurídicas y naturales con capacidad económica, deben quedar obligados al pago de los tributos establecidos por el Estado. El principio de equidad consiste en que las personas con similar capacidad económica, quedan sujetas a similar carga tributaria, y a las que demuestran una capacidad de pago diferente, se les determinen cargas tributarias diferenciadas, protegiendo a las de menores ingresos”.

con lo cual toda actuación en materia tributaria debe estar presidida por el respeto a tales principios.

En la actualidad, las estructuras tributarias más generalizadas son aquellas que abarcan impuestos que se consideran esenciales por su capacidad recaudatoria y por sus efectos económicos – tales como el impuesto personal sobre la renta o sobre las ventas – o por su capacidad de control de las magnitudes básicas afectadas por el sistema tributario – como es el caso de la imposición sobre sociedades y de aquella que grava las transmisiones patrimoniales, incluidos los impuestos sobre sucesiones y donaciones –. Del mismo modo, junto a las figuras esenciales, aparecen impuestos que pretenden, fundamentalmente, una determinada ordenación económica y social, tales como los que recaen sobre el comercio exterior, y otros que procuran una más adecuada asignación de costes sociales, entre los que se encuentran los que recaen sobre bienes específicos – entre otros, bebidas y licores, tabaco, automóviles y combustibles – o los que se refieren a la preservación del medio ambiente.

El sistema tributario que se establece en la Ley Nº 113 de 2012 queda integrado por 25 tributos, de ellos 19 impuestos, 3 contribuciones y 3 tasas. Es oportuno significar que si bien, cuantitativamente, existe un aumento de las categorías fiscales con respecto al régimen precedente, cualitativamente, varios de los tributos exigibles son solo el resultado de concreciones y un mejor desarrollo estructural de hechos imposables anteriormente existentes¹⁷; incluso, algunos de los tributos que en la ac-

17. Es el caso de los impuestos sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos, sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas, por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales, y sobre la Propiedad o Posesión de Embarcaciones donde, en virtud de los Artículos 29 y 30 de la Ley Nº 73 de 1994, la propiedad de viviendas, solares yermos, fincas rústicas y embarcaciones, y la propiedad o posesión de tierras ociosas que injustificadamente no se explotasen, calificaban como hechos imposables del Impuesto sobre Propiedad o Posesión de Determinados Bienes. Lo mismo sucede con la Contribución a la Seguridad Social donde los Artículos 53 y 56 de la precitada Ley incluían aquella a pagar por las entidades que empleen a los beneficiarios del régimen de la seguridad

tualidad presentan una fisionomía propia, ya se aplicaban a través de Resoluciones del Ministro de Finanzas y Precios bajo la cobertura de hechos imponibles genéricos¹⁸ o constituían obligaciones financieras no calificadas como impositivas¹⁹. Sin duda alguna, la reforma tributaria, que implementa el actual sistema tributario, da continuidad al programa de transformación estructural del sistema fiscal que iniciase la Ley N° 73 de 1994.

Sin ánimo de adentrarnos en el análisis de las particularidades de cada una de las figuras tributarias, las principales novedades que introduce la nueva Ley resultan ser:

- Sujeción al Impuesto sobre los Ingresos Personales de las personas naturales cubanas y extranjeras que no residan de manera permanente en el territorio nacional, por aquellos ingresos que obtengan o generen en este; a diferencia ello de las previsiones de la Ley N° 73 de 1994 que solo gravaba a las personas naturales extranjeras en tanto permaneciesen en el país por un término superior a 180 días en un mismo año fiscal y en razón de los ingresos obtenidos o generados en el territorio nacional. De manera similar, sujeción de las personas jurídicas extranjeras al Impuesto sobre Utilidades por aquellos ingresos obtenidos en el territorio nacional, sin perjuicio de que cuenten o no en este con un establecimiento permanente.
- Previsión de un mínimo exento anual para la liquidación y pago del Impuesto sobre los Ingresos Personales para aquellas

social, y una contribución especial de los trabajadores beneficiarios de la Seguridad Social, y de la que resultan en la actualidad la Contribución a la Seguridad Social y la Contribución Especial a la Seguridad Social.

18. Son los supuestos de los impuestos por el Uso y Explotación de Bahías y por la Utilización y Explotación de los Recursos Forestales y la Fauna Silvestre.

19. Así, el Impuesto Aduanero, que se excluyó desde el año 1967 del sistema tributario en virtud de la Ley N° 1213, de 27 de junio de 1967. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Ordinaria N° 4, de 7 de julio de 1967.

personas naturales con residencia permanente en Cuba, lo que favorece una disminución de la carga tributaria. Asimismo, al objeto de la liquidación y pago de este Impuesto, se establecen alícuotas progresivas únicas, a diferencia de las normas precedentes que preveían, respectivamente, alícuotas progresivas para los ingresos obtenidos en pesos cubanos y en moneda libremente convertible, y se aplica, para su liquidación, la tasa de cambio vigente para las operaciones de compra del peso convertible (CUC) a la población, a diferencia de normas precedentes que preveían su pago en la moneda en que fuesen obtenidos.

- Se establece un régimen de tributación especial para la liquidación y pago del Impuesto sobre Utilidades para las cooperativas no agropecuarias; régimen este donde la carga tributaria es menos gravosa en relación con el trabajo por cuenta propia.
- Se establece que, para aquellas entidades que comercialicen en la red de comercio minorista bienes o presten servicios en pesos convertibles y tributan, según su caso, los impuestos sobre las Ventas y los Servicios, el pago de estos tributos no puede implicar el incremento de los precios o tarifas minoristas.
- Para el caso del Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias, a las transmisiones de bienes inmuebles y bienes muebles sujetos a registro público o escritura notarial, derechos, adjudicaciones, donaciones y herencias gravadas se adicionan las transmisiones de bienes muebles e inmuebles dispuestas mediante resolución administrativa o judicial.
- Con respecto a la tributación por el uso o explotación de recursos naturales y para la protección del medio ambiente, se establecen, entre otros, un impuesto por el uso o explotación de las playas que grava a todos los agentes económicos que aprovechen determinadas zonas de playa para el desarrollo de sus operaciones económicas, con fines turísticos y de prestación de servicios; un impuesto sobre aquellos actos de vertimiento de residuales en las cuencas hidrográficas del país, que tiene como objetivo desestimular la contaminación por el vertimiento de residuales en las cuencas hidrográficas y

constituir un mecanismo de resarcimiento para contribuir a financiar los gastos para la protección y conservación del medio ambiente, pagadero por las personas jurídicas que usan los cuerpos receptores de las cuencas hidrográficas como lugar de destino de sus residuales; y un impuesto por el derecho de uso de las aguas terrestres, que grava el uso de las aguas terrestres con fines técnico-productivos o para la prestación de un servicio, pagadero por las personas naturales y jurídicas, siempre que la capten directamente con sus propios medios y recursos.

- Reconocimiento del carácter y naturaleza tributaria del Impuesto Aduanero pues, sin perjuicio de resultarle de aplicación las normas generales y procedimientos administrativos del sistema tributario, con anterioridad calificaba como un ingreso no tributario.
- Establecimiento, para el desarrollo sostenible de los municipios, de la Contribución Territorial para el Desarrollo Local; ingresos estos que se destinan al financiamiento de actividades dirigidas al desarrollo territorial sostenible, a través de la gestión de los consejos de la Administración municipales.

Además, con carácter general, la Ley incluye en su texto las reglas generales para el cálculo, liquidación y pago de los diferentes tributos, previsto con anterioridad, preferentemente, en normas reglamentarias.

A su vez, es pertinente señalar que, con la perspectiva de incentivar el desarrollo de las producciones agropecuarias, en la nueva Ley se establece un régimen especial para el sector agropecuario que regula, de manera diferenciada, las obligaciones tributarias derivadas del pago de los impuestos sobre los Ingresos Personales, sobre Utilidades, sobre las Ventas, sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas, por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales, sobre el Transporte Terrestre y por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, así como de la Contribución a la Seguridad Social; sin perjuicio ello del pago de los restantes tributos en

cuyo hecho imponible incurran las personas naturales y jurídicas dedicadas a la actividad agropecuaria.

La consideración del tributo como medio de consecución de fines económicos-sociales se enfatiza en el actual contexto y es una nota destacable del nuevo ordenamiento jurídico tributario. Lo anterior puede argumentarse, por un lado, desde la forma de configurar determinadas especies tributarias en las cuales se internalizan las finalidades extrafiscales y, por otro lado, desde la variedad de beneficios fiscales que se plasman.

Para el primer caso puede decirse que se refuerza la protección del medio ambiente mediante los impuestos por el Uso o Explotación de las Playas, por el Uso y Explotación de Bahías, por el Derecho de Uso de las Aguas Terrestres, por la Utilización y Explotación de los Recursos Forestales y la Fauna Silvestre, así como por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas.

Para el segundo caso, se pueden mencionar los siguientes beneficios fiscales:

- Mantención, en el Impuesto sobre los Ingresos Personales, de la exención sobre los ingresos provenientes del salario, hasta tanto se mantengan las actuales condiciones económicas.
- Política de abrir espacios al trabajo por cuenta propia al aplicar alícuotas progresivas que disminuyen el tipo impositivo en los tres primeros tramos con respecto a aquella vigente en el año 2011, con el objetivo de adecuar la carga tributaria a los niveles de ingreso. En general, a las personas que realizan actividades a título independiente – es decir, los trabajadores por cuenta propia – se les disminuye la carga tributaria entre un 3 y un 7 % para mayores y menores ingresos, respectivamente.
- Mantención, en el Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias, de una bonificación del 20% de la cuantía a pagar por los herederos no aptos para trabajar y que dependen económicamente del causante, así como a los declarados ju-

dicialmente incapaces y a las mujeres de 60 años o más y a los hombres de 65 años o más.

- Tratamiento diferenciado a los productores agropecuarios acorde con la necesidad de estimular la producción de alimentos y de diversos productos del sector, al ser generalizado el Impuesto sobre Utilidades al mismo, con un beneficio fiscal de reducción del 50 % del tipo impositivo que se aplica en los demás sectores de la economía. En igual sentido, actuará la exención a los usufructuarios de tierras estatales del pago de los impuestos sobre los Ingresos Personales, sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas y por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, por un periodo de 2 años a partir de la entrega de las tierras y por 4 años si fuera necesario emprender trabajos adicionales por la existencia de plantas leñosas (como el marabú).
- No aplicación del Impuesto sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos hasta tanto no existan las condiciones económicas y sociales que así lo aconsejen, y se exime de su pago a los propietarios de viviendas declaradas inhabitables. A su vez, el estímulo a la construcción de viviendas por esfuerzo propio se expresa en el establecimiento de una exención durante 5 años para aquellos propietarios que hayan construido su vivienda bajo esa forma de construcción, los que serán contados a partir de la fecha de adquisición de la propiedad del inmueble.
- Disminución progresiva del tipo impositivo del Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, de un 20 % a un 5 % en un plazo de 5 años, y se ratifica la exención del pago de este impuesto a los trabajadores por cuenta propia, los agricultores individuales y otras personas naturales que sean autorizadas a contratar fuerza de trabajo, por la contratación de hasta 5 trabajadores, y para aquellos trabajadores contratados que excedan de esta cantidad se establece una escala progresiva en proporción al salario medio de la provincia de que se trate.

En otros casos, al existir la posibilidad de variar el tipo impositivo dentro de los marcos que establece la Ley, se procura incentivar o desestimular determinadas actividades o gravar a las personas que mayor capacidad económica manifiesten. Se puede citar en este orden de idea, la posibilidad de aumentar, en el Impuesto sobre Utilidades, su tipo impositivo hasta el 50% cuando concurra la explotación de recursos naturales renovables o no renovables; y de manera similar en el Impuesto sobre los Ingresos Personales, el aumento del tipo impositivo a un 8% cuando, en un mismo año fiscal, una persona obtenga ingresos por la venta de más de una vivienda o más de un vehículo, a partir de la segunda transacción.

También, diferentes artículos de la Ley estimulan y promueven la disciplina tributaria y el fomento de una necesaria cultura en el cumplimiento de las obligaciones tributarias – y en especial de su pago –, mediante el otorgamiento de bonificaciones a los contribuyentes que efectúen sus pagos en plazos tempranos²⁰.

Otra cuestión a considerar en el análisis que se desarrolla, lo constituye la implementación de forma gradual y flexible del sistema tributario, previéndose así un cronograma para su sustitución y atemperación al nuevo orden aprobado y al actual escenario político, económico y social, ello en función de las medidas de corte económico que se adopten y del contexto social y económico que haga posible la efectiva exigibilidad de ciertos tributos²¹.

20. En este orden, valga reseñar las bonificaciones en la cuantía a pagar según Declaración Jurada por los impuestos sobre los Ingresos Personales, sobre la Propiedad o Posesión de Viviendas y Solares Yermos, sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas y sobre el Transporte Terrestre, a los contribuyentes que los paguen antes del 28 de febrero y, de manera similar, la bonificación de la cuantía a pagar por concepto de la Tasa por Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial, cuando se pague de forma anticipada la totalidad de las obligaciones del ejercicio fiscal, dentro del primer mes por el que está obligado en ese período.

21. Sirva de ejemplo lo dispuesto en la DISPOSICIÓN ESPECIAL SEXTA de la Ley tributaria objeto de estudio a cuyo tenor: “El Impuesto sobre los Ingresos Personales sobre el salario y demás remuneraciones que califiquen como tal, según lo dispuesto en

En esta línea, las leyes anuales de Presupuesto para los años 2013²², 2014²³, 2015²⁴ y 2016²⁵, en correspondencia con las previsiones de la Ley N° 113 y con las propias precisiones y adecuaciones que ellas recogen, establecen, respectivamente, los tributos que para dichos años se aplican; dígame:

IMPUESTO	2013	2014	2015	2016
• sobre los Ingresos Personales	x	x	x	x
• sobre Utilidades	x	x	x	x
• sobre las Ventas	x	x	x	x
• Especial a Productos y Servicios		x	x	x
• sobre los Servicios	x	x	x	x
• sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos				
• sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas				
• por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales		x		
• sobre el Transporte Terrestre	x	x	x	x
• sobre la Propiedad o Posesión de Embarcaciones	x	x	x	x
• sobre Transmisión de Bienes y Herencias	x	x	x	x

las normas especiales y el Impuesto sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos a personas naturales cubanas y extranjeras con residencia permanente en el territorio nacional, se exigirán cuando las condiciones económicas y sociales aconsejen su aplicación, lo que se aprobará por la Ley del Presupuesto del año que corresponda”.

22. Artículo 46 de la Ley N° 114, *Del Presupuesto del Estado para el año 2013*, de 13 de diciembre de 2012. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 56, de 28 diciembre de 2012.

23. Artículo 52 de la Ley N° 117, *Del Presupuesto del Estado para el año 2014*, de 20 de diciembre de 2013. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 5, de 20 de enero de 2014.

24. Artículo 64 de la Ley N° 119, *Del Presupuesto del Estado para el año 2015*, de 19 de diciembre de 2014. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 1, de 9 de enero de 2015.

25. Artículo 71 de la Ley N° 120, *Del Presupuesto del Estado para el año 2016*.

• sobre Documentos	x	x	x	x
• por la Utilización de la Fuerza de Trabajo	x	x	x	x
• por el Uso o Explotación de las Playas		x	x	x
• por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuenas Hidrográficas		x	x	x
• por el Uso y Explotación de Bahías	x	x	x	x
• por la Utilización y Explotación de los Recursos Forestales y la Fauna Silvestre	x	x	x	x
• por el Derecho de Uso de las Aguas Terrestres		x	x	x
• Aduanero	x	x	x	x
CONTRIBUCIÓN				
• a la Seguridad Social	x	x	x	x
• Especial a la Seguridad Social	x	x	x	x
• Territorial para el Desarrollo Local	x	x	x	x
TASA				
• por Peaje	x	x	x	x
• por Servicios de Aeropuertos a Pasajeros	x	x	x	x
• por la Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial	x	x	x	x

Así, puede afirmarse que el sistema tributario que la Ley N° 113 establece pretende responder, en términos generales, a principios de finalidad y a principios de organización.²⁶

26. Los principios de finalidad pretenden que el conjunto de tributos cumpla con las finalidades éticas y económicas consideradas habitualmente como orientadores de la actuación de la Hacienda Pública. Así, desde un punto de vista ético o de justicia, un sistema tributario pretendería una distribución equitativa de los costes del sector público y sus figuras integrantes buscar la generalidad respecto a la tributación de las personas y magnitudes incididas y la igualdad, en el sentido de trato fiscal igual a los que son iguales en sus circunstancias personales y magnitudes impositivas. Desde un punto de vista económico, los tributos pretenderían la eficiencia y la neutralidad, que se consigue cuando no se afecta negativamente a las decisiones de los individuos y empresas respecto al trabajo, al ahorro, a la materialización de ese ahorro o a la asunción de riesgos. Al tiempo, el sistema tributario debe garantizar que el sector público coadyuve a la estabilidad económica, para lo que sus figuras y sus recaudaciones deben poseer la

Para finalizar, es preciso referir que en todo este proceso se le concede relevancia capital a la Ley del Presupuesto del Estado. Si bien pronunciamientos de naturaleza tributaria en la Ley del Presupuesto del Estado ya existían²⁷, la Ley tributaria que se examina refuerza el papel de esta como fuente formal del ordenamiento jurídico tributario²⁸ a manera de vehículo de reformas y puntualizaciones al régimen general fiscal vigente.

En esta línea, se expresa en la DISPOSICIÓN FINAL PRIMERA de la Ley N° 113 de 2012 que: “Los tipos impositivos, las bases imponibles y los sujetos de los tributos que se establecen en la presente Ley, solo pueden ser modificados por la Ley Anual del Presupuesto del año que corresponda”, de lo cual se derivan como consecuencias fundamentales que ciertos elementos esenciales del tributo pueden sufrir variación con respecto a la regulación original y que solo se podrán realizar tales modificaciones a través de la ley presupuestaria, cuestión última de gran

adecuada flexibilidad o elasticidad para ajustarse a las fluctuaciones de las magnitudes económicas.

Por su parte, los principios de organización pretenden que la estructura tributaria obtenga, respectivamente, la suficiencia, que exige recaudar lo necesario para cubrir las necesidades de financiación del gasto del sector público, y guardar un orden racional entre sus distintas figuras que facilite el cumplimiento tributario. En ese orden racional exigible a los impuestos, suelen destacarse la sistematización de las figuras para evitar encubrimientos y contradicciones entre ellas, la simplicidad en los planteamientos de cada impuesto y del sistema tributario en su conjunto, la continuidad en las normas regulatorias y el coste mínimo en su recaudación y en su cumplimiento.

27. Establecía el Artículo 54 de la Ley N° 73 de 1994, que: “Los tipos impositivos de esta contribución serán los que anualmente se determinen en la Ley del Presupuesto del Estado”, a cuyo tenor, desde la entrada en vigor de esa Ley el tipo impositivo de la Contribución a la Seguridad Social se fijaba anualmente en la Ley del Presupuesto del Estado; así como también aquel de la Contribución Especial de los trabajadores beneficiarios de la Seguridad Social en determinados sectores y actividades.

28. De acuerdo con el Artículo 6 de la Ley N° 113 de 2012: “Los tributos, cualquiera sea su naturaleza y carácter se rigen por: b) otras leyes que establezcan tributos específicos o los complemente, incluyendo la Ley del Presupuesto.”

significación desde el punto de vista del respeto al principio de jerarquía normativa²⁹.

La utilización de la Ley presupuestaria como fuente de normas tributarias no es algo extraño en el panorama internacional pues, al ser esta contentiva de una previsión de ingresos públicos y una autorización de gastos públicos para un período de tiempo determinado, los ordenamientos jurídicos la habilitan para introducir ciertas modificaciones en el orbe regulador de los tributos, sobre la base de las distintas situaciones de índole económica-social que pueden darse de un año a otro. Sin embargo, su uso desmedido puede quebrantar la coherencia del ordenamiento jurídico tributario³⁰ y la seguridad jurídica de los obligados al pago de los tributos³¹ y complejizar un cálculo correcto en el tiempo de las consecuencias fiscales de cada medida adoptada.

29. Aunque, “no por el rango formal de la norma, sino por la jerarquía del órgano del aparato estatal que ha sido facultado para dictarla o que la ha dictado y por el grado de participación popular en el órgano”. *Vid.* PRIETO VALDÉS, Martha, “Particularidades del Estado y el Derecho en Cuba”, en VALDÉS DÍAZ, Caridad del Carmen (Coordinadora), *Compendio de Derecho Civil*, Editorial Félix Varela, La Habana, 2007, p. 83.

30. En palabras de FERREIRO LAPATZA: “la certeza del sistema tributario depende, desde luego, de su coherencia interna y externa, es decir, de sus piezas entre sí y del conjunto con los fines, en general, políticos y, en particular, económicos que con él se pretenden conseguir. Pero depende, también fundamentalmente, de la claridad y coherencia de las normas jurídicas que lo regulan”. *Vid.* FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero español*, 19ª edición modificada y puesta al día, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 64.

31. Expresa CALVO ORTEGA que este principio: “gira en torno a la idea de certeza en relación con los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por un sujeto de derecho. Es lo que se ha definido sintéticamente como «saber a qué atenerse» en las relaciones jurídicas y, principalmente, en el Derecho Público. La importancia de este principio en el ordenamiento tributario obedece a varias razones. En primer lugar, el tributo es una obligación legal de manera que la producción y regulación de sus efectos es normalmente ajena a la voluntad de los sujetos pasivos (...). En segundo término, la producción de normas tributarias es amplia e intensa y sus mutaciones frecuentes consecuencia obligada (en muchos casos) de la variación de las situaciones económicas y de las políticas de esta naturaleza a las que la tributación debe ajustarse.(...) Finalmente, la actividad administrativa es por definición uniforme y tiende a serlo cada vez

Así las cosas, velar por la coherencia, la sistematicidad del ordenamiento jurídico tributario cubano y la seguridad jurídica de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, será uno de los mayores retos – al menos desde una perspectiva técnico-jurídica formal – que tendrán los ejecutores de la materia tributaria. No podemos olvidar, citando a SÁINZ DE BUJANDA que: “Lo útil en materia financiera no es que la Administración actúe de prisa, sino que actúe bien; no es cumplir su programa sino que éste sea justo”.³²

IV. Breves consideraciones finales

Constituye la Ley N° 113, de 23 de julio de 2012, una respuesta coherente y comprometida con la necesidad de financiar el creciente gasto público y perfeccionar el sistema tributario que estableciese su antecesora, y aunque nacida al amparo de la actualización del modelo económico cubano, no sería correcto olvidar la reforma tributaria de 1994 que le precedió por cuanto los esquemas y pautas concretas que ha seguido la actual tarea reformadora estaban definidos en aquella.

El sistema tributario, como instrumento de la política fiscal, es un elemento fundamental para influir sobre las actividades económicas desarrolladas por la sociedad en correspondencia con lo cual, en el entorno cubano, el sistema tributario establecido en virtud de la Ley N° 113 de 2012 está llamado a garantizar ingresos públicos con los cuales respaldar las decisiones de gastos públicos, ser una vía de redistribución de la renta, contribuir al desarrollo económico del país y a promover la cultura

más como consecuencia de la masificación de las relaciones tributarias, lo que coloca en una situación desproporcionada a los sujetos con menor capacidad de aprehensión de obligaciones y deberes”. Vid. CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario (Parte General)*, 3ª edición, Civitas Ediciones, Madrid, 1999, pp. 97 y 98.

32. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Estado de Derecho y Hacienda Pública”, en *Revista de Administración Pública*, N° 6, Septiembre/Diciembre, 1951, p. 203.

tributaria y la responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El tributo, como herramienta para el desarrollo económico del país e incentivo y estímulo de su economía, es una nota que distingue al nuevo ordenamiento jurídico tributario.

V. Bibliografía

Fuentes doctrinales

CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario (Parte General)*, 3ª edición, Civitas Ediciones, Madrid, 1999.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero español*, 19ª edición modificada y puesta al día, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997.

HARADA, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*, 20ª edição, revista e ampliada, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2011.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Estado de Derecho y Hacienda Pública”, en *Revista de Administración Pública*, Nº 6, Septiembre/Diciembre, 1951.

_____, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1991.

TANZI, Vito, “La reforma tributaria de América Latina en los últimos diez años”, en *Revista de Política y Administración Tributaria*, Nº 2, Editorial SENIAT, Caracas, 1996.

TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 17ª edição, atualizada até 31.12.2009, Renovar, Rio de Janeiro, 2010.

VALDÉS DÍAZ, Caridad del Carmen (Coordinadora), *Compendio de Derecho Civil*, Editorial Félix Varela, La Habana, 2007.

VARGAS FERREIRA, Marlos, *Finanças públicas para concursos: teoria e 150 questões com garabito*, Elsevier Editora l.t.d, Rio de Janeiro, 2008.

V.V.A.A., *Administración Financiera del Estado cubano*, CECOFIS, La Habana, 2003.

V.V.A.A., *Apuntes de Derecho Financiero cubano*, Editorial Félix Varela, La Habana, 2005.

ZAVALA ORTIZ, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Jurídica ConoSur Ltda., Santiago de Chile, 1998.

Otros documentos

COMISIONES DE ASUNTOS CONSTITUCIONALES Y JURÍDICOS Y DE ASUNTOS ECONÓMICOS, *Dictamen sobre el Proyecto de Ley del Sistema Tributario Cubano*, IX Período Ordinario de Sesiones de la Séptima Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular, de 23 de julio de 2012.

MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS, *Informe de Liquidación del Presupuesto del Estado*, 1995-2007.

OFICINA NACIONAL DE ESTADÍSTICAS E INFORMACIÓN, *Anuario Estadístico de Cuba*, 1995-2013.

PARTIDO COMUNISTA DE CUBA, *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución*, 2011.

Fuentes legales

Constitución de la República de Cuba, de 24 de febrero de 1976. Edición revisada y concordada por la Dirección de Legislación y Asesoría del Ministerio de Justicia, La Habana, 2005.

Ley N° 1213, de 27 de junio de 1967. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Ordinaria N° 4, de 7 de julio de 1967.

Ley N° 73, *Del Sistema Tributario*, de 4 de agosto de 1994. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 8, de 5 de agosto de 1994.

Ley N° 113, *Del Sistema Tributario*, de 23 de julio de 2012. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Ordinaria No. 53, de 21 de noviembre de 2012.

Ley N° 114, *Del Presupuesto del Estado para el año 2013*, de 13 de diciembre de 2012. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 56, de 28 diciembre de 2012.

Ley N° 117, *Del Presupuesto del Estado para el año 2014*, de 20 de diciembre de 2013. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 5, de 20 de enero de 2014.

Ley N° 119, *Presupuesto del Estado para el año 2015*, de 19 de diciembre de 2014. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 1, de 9 de enero de 2015.

Ley N° 120, *Del Presupuesto del Estado para el año 2016*, de 29 de diciembre de 2015. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 1, de 12 de enero de 2016.

Acuerdo N° VII-78 de la Asamblea Nacional del Poder Popular, de 23 de julio de 2012. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 41, de 21 de septiembre de 2012.

Decreto N° 308, *Reglamento de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios*, de 31 de octubre de 2012. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Ordinaria No. 53, de 21 de noviembre de 2012.

OS DIREITOS DOS ACIONISTAS MINORITÁRIOS DIANTE DA TRANSFERÊNCIA DE AGÊNCIAS DE UMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA PARA OUTRA DO MESMO CONTROLADOR

Ives Gandra da Silva Martins

Introdução

No presente estudo tratarei da operação de transferência de agências e equipamentos entre instituições financeiras sob o mesmo controle, levando em consideração os seguintes pontos:

- o cálculo deve ser pelo valor de mercado (e não o contábil);
- no valor do preço deve ser computado o fundo de comércio;
- e, por fim, o direito dos acionistas minoritários de serem indenizados por tal operação.

Valor de mercado x valor contábil

Algumas considerações preliminares fazem-se necessárias.

A primeira observação refere-se ao disposto no artigo 117, § 1º, letra “a”, da Lei das Sociedades por Ações, assim redigido:

Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder.

§ 1º São modalidades de exercício abusivo de poder:

- a) orientar a companhia para fim estranho ao objeto social ou lesivo ao interesse nacional, ou levá-la a favorecer outra sociedade, brasileira ou estrangeira, em prejuízo da participação dos acionistas mi-

noritários nos lucros ou no acervo da companhia, ou da economia nacional; (...)¹.

Embora o dispositivo comporte análise pormenorizada de seus diversos ângulos e espectro abrangente, o que interessa, para efeitos de reflexão no presente estudo, é aquele concernente ao exercício do abuso do poder acionário, ou seja:

(...) favorecer outra sociedade, brasileira ou estrangeira, em prejuízo da participação dos acionistas minoritários nos lucros ou no acervo da companhia².

1. Gustavo Leopoldo Caserta Maryssael de Campos, Marcos da Costa e Mérces da Silva Nunes assim o comentam:

“A responsabilidade estabelecida neste artigo tem natureza civil. Mas não afastará eventuais responsabilidades de caráter penal ou administrativo, caso o mesmo ato, ou a forma com que for praticado, seja tipificado como ilícito em lei.

Dependerá a responsabilização da prova de que o ato foi praticado com abuso de poder, e de que acarretou dano. Seja patrimonial ou moral o dano, deverá ele ser valorado monetariamente, para ser completamente ressarcido.

Conforme assinalou Modesto Carvalhosa, o uso regular do poder de controle não é questionável, mesmo que seu resultado seja a não prosperidade da companhia, em vista da condução ineficiente ou improdutiva das atividades da empresa. O uso do poder só será considerado abusivo se o controlador não atender ao interesse público e societário, mas, sim, ao seu próprio interesse, resultando dano à companhia ou a pessoas a ela ligadas...” (*Comentários à Leis das Sociedades por Ações*, 2ª edição (1ª pela Forense), coordenação de Geraldo de Camargo Vidigal e Ives Gandra Martins, Rio de Janeiro, Ed. Forense Universitária, 1999, p. 353).

2. Leia-se dos mesmos autores:

“O § 1º do art. 117 informa as modalidades de exercício abusivo de poder, sujeitas à sanção estabelecida no ‘caput’ do dispositivo.

Doutrina relevante tem afirmado que as hipóteses contempladas nas alíneas desse dispositivo têm caráter exemplificativo e não taxativo, calcando-se no seguinte trecho da Exposição de Motivos do próprio projeto: ‘exemplificando, o art. 117, modalidades mais frequentes de exercício abusivo do poder controlador, o projeto não exclui outras hipóteses, que da vida e da aplicação da lei se incumbirão de evidenciar.’” (Gustavo Leopoldo Caserta Maryssael de Campos, Marcos da Costa e Mérces da Silva Nunes, *Comentários à Leis das Sociedades por Ações*, coordenação de Geraldo de Camargo Vi-

Se o valor patrimonial da empresa, nele incluído o fundo de comércio, é superior ao valor contábil – e o é, na esmagadora maioria dos casos por força da intangibilidade desse acervo – configura abuso o fato de acionista majoritário integralizar capital de outra empresa da qual não participam os acionistas minoritários, ou, se participam, de forma que tal capital venha diluído, nos termos do supracitado dispositivo³. Apenas nas aquisições de empresas com ágio pode-se falar em “fundo de comércio adquirido”, (Lei 11.638 de 28/12/2007), que não é o caso do presente estudo.

A expressão

“levar a favorecer outra sociedade”

é suficientemente clara. Não obstante as restrições que os intérpretes sempre fazem ao aforismo exegético de que “in claris cessat interpretatio”, neste caso, é difícil fugir à clareza da norma.

digal e Ives Gandra Martins, Rio de Janeiro, Ed. Forense Universitária, 2ª ed. (1ª pela Forense), 1999, p. 354).

3. Conclusão:

“Esclareceu Fran Martins que a lei, ao empregar, de forma generalizada, o verbo orientar, admite que a mesma se faça direta ou indiretamente; será direta quando resultar de voto assemblear; será indireta quando for exercida através de influência ou de pressão sobre o corpo de administradores da companhia.

É também considerado abuso de poder o acionista controlador levar a companhia a favorecer outra sociedade, brasileira ou estrangeira, em prejuízo da participação dos acionistas minoritários nos lucros ou no acervo da companhia, ou da economia nacional. Essa regra espelhou a preocupação do legislador com a realidade da economia internacional na década de 70, quando já imperavam as macroempresas transnacionais. No mundo atual, de transações eletrônicas movimentando bilhões de dólares em tempo real, onde uma crise nacional pode causar danos irreparáveis em todo o mundo, essa regra ganha ainda maior importância, ao impedir que os acionistas nacionais e a própria economia brasileira sofram prejuízos enormes, causados por controlador que, nessa hipótese, no mais das vezes, será estrangeiro” (Gustavo Leopoldo Caserta Maryssael de Campos, Marcos da Costa e Mérces da Silva Nunes, *Comentários à Lei das Sociedades por Ações*, coordenação de Geraldo de Camargo Vidigal e Ives Gandra Martins, Rio de Janeiro, Ed. Forense Universitária, 2ª ed. (1ª pela Forense), 1999, p. 355).

Declara o legislador que, se houver “o favorecimento de outra sociedade” que resulte em

“prejuízo dos acionistas minoritários”,

não podem fazer prevalecer sua opinião na decisão, por serem sempre vencidos na divergência eventual – o exercício do poder abusivo é configurado, merecendo as sanções que examinaremos mais adiante⁴.

4. As demais hipóteses de uso abusivo estão nas letras “b” a “h” do artigo 117, que estão assim redigidas:

“§ 1º São modalidades de exercício abusivo de poder:

a) orientar a companhia para fim estranho ao objeto social ou lesivo ao interesse nacional, ou levá-la a favorecer outra sociedade, brasileira ou estrangeira, em prejuízo da participação dos acionistas minoritários nos lucros ou no acervo da companhia, ou da economia nacional;

b) promover a liquidação de companhia próspera, ou a transformação, incorporação, fusão ou cisão da companhia, com o fim de obter, para si ou para outrem, vantagem indevida, em prejuízo dos demais acionistas, dos que trabalham na empresa ou dos investidores em valores mobiliários emitidos pela companhia;

c) promover alteração estatutária, emissão de valores mobiliários ou adoção de políticas ou decisões que não tenham por fim o interesse da companhia e visem a causar prejuízo a acionistas minoritários, aos que trabalham na empresa ou aos investidores em valores mobiliários emitidos pela companhia;

d) eleger administrador ou fiscal que sabe inapto, moral ou tecnicamente;

e) induzir, ou tentar induzir, administrador ou fiscal a praticar ato ilegal, ou, descumprindo seus deveres definidos nesta Lei e no estatuto, promover, contra o interesse da companhia, sua ratificação pela assembleia-geral;

f) contratar com a companhia, diretamente ou através de outrem, ou de sociedade na qual tenha interesse, em condições de favorecimento ou não equitativas;

g) aprovar ou fazer aprovar contas irregulares de administradores, por favorecimento pessoal, ou deixar de apurar denúncia que saiba ou devesse saber procedente, ou que justifique fundada suspeita de irregularidade.

h) subscrever ações, para os fins do disposto no art. 170, com a realização em bens estranhos ao objeto social da companhia. (Redação dada pela Lei n. 9.457, de 1997)”.

Fundo de comércio

Em relação ao denominado “fundo de comércio”, repetidas vezes tenho me debruçado sobre a matéria.

O Ministro José Carlos Moreira Alves em palestra pronunciada no Centro de Extensão Universitária – Escola de Direito do Instituto Internacional de Ciências Sociais sobre o conteúdo desse conceito, assim se referiu (18/11/2011):

Como salienta Rubens Requião (*Curso de Direito Comercial*, 1º volume, 21ª edição, n. 157, p. 204, Editora Saraiva, São Paulo, 1993), fundo de comércio e estabelecimento comercial são expressões sinônimas, porquanto “na nomenclatura jurídica, usada pelos nossos autores, aplicam-se, comumente, as expressões fundo de comércio, por influência dos escritores franceses (*fonds de commerce*), e azienda, por inspiração dos juristas italianos, como sinônimas de estabelecimento comercial”, razão por que “usaremos, pois, indistintamente os três vocábulos”. No mesmo sentido, Fran Martins, *Curso de Direito Comercial*, 24ª edição revista e atualizada por Jorge Lobo, n. 383, p. 328, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1999, que observa que “no Brasil tem sido empregada, para significar o fundo de comércio, a expressão estabelecimento comercial”, embora o autor ache mais apropriado usar da expressão fundo de comércio. Por outro lado, são integrantes do fundo de comércio os elementos incorpóreos e corpóreos de que se utilizam os comerciantes em suas atividades, não se podendo dizer, genericamente, qual desses elementos é o preponderante.

Daí, e em face do disposto no caput do artigo 133 do CTN que versa a sucessão tributária, estar eu de pleno acordo com a resposta do Dr. Ives Gandra da Silva Martins, “*verbis*”:

“Trata-se (o fundo de comércio) de rigor, de um conjunto de atributos que determinado negócio adquire, transcendendo de muito a característica de um elemento isolado, como, por exemplo, local, atividade ou mesmo clientela, se isoladamente considerado cada um desses elementos. É o conjunto deles e de outros que constitui

aquilo que representa o ‘fundo de comércio’, algo que transcende a própria noção de empresa. O valor do ‘fundo de comércio’ é sempre superior ao da própria empresa, em seus valores escriturais, visto que nele considerado está não só o valor patrimonial da sociedade e do negócio, como todos os elementos que o compõem – como o ‘goodwill’, o ‘earning power’ – além de outros que conformam o seu valor real, de resto, o que é permanentemente considerado para efeitos de alienações empresariais”⁵.

Em minha opinião:

Não se pode confundir “acervo” com “fundo de comércio”. O fundo de comércio representa, não obstante constituir-se em conceito mais amplo de direito privado e de fronteiras mais elásticas, uma universalidade de bens corpóreos e incorpóreos.

Alguns dos juristas que procuraram definir o fundo de comércio, sempre realçaram tais características, no direito pátrio e comparado, como Albert Cohen (*Traité Theorique et pratique des fonds de commerce*), Alfredo Buzaid (*Da ação renovatória*, Ed. Saraiva), L. Autuori (“Fundo de Comércio”, *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, Ed. Borsoi, vol. 23, p. 230), A. B. Cotrim Neto (“Fundo de Comércio”, *Enciclopédia Saraiva de Direito*, vol. 39)⁶.

Alfredo Buzaid entende por fundo de comércio o conjunto de todos os bens corpóreos e incorpóreos de uma empresa:

A generalidade dos autores costuma classificar os elementos que compõem o fundo de comércio em duas categorias fundamentais, que reúnem espécies variáveis e de natureza diversa, consoante a importância do ramo e da atividade mercantil: a) direitos ou coisas incorpóreas: I - o direito à renovação judicial do contrato de

5. *Questões controversas no Processo Administrativo Fiscal*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais/CEU-Escola de Direito, 2012, p. 16-17.

6. *Responsabilidade Tributária*, coordenação minha, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais/CEU-Escola de Direito, 2011, p. 32.

arrendamento; II - o nome comercial, compreendendo a firma e a denominação; o título e a insígnia do estabelecimento; a expressão ou sinal de propaganda; as marcas de indústria e de comércio; as recompensas industriais; as invenções e os privilégios; os modelos de utilidade, os desenhos e os modelos industriais; III - os direitos autorais e os de resguardo do nome ou pseudônimo contra os seus usurpadores; IV - o aviamento, a freguesia e sua defesa contra a concorrência desleal; b) coisas corpóreas: I - os imóveis, a saber, terrenos, construções, edifícios, fábricas, armazéns, depósitos, com tudo neles intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade, irretiráveis sem fratura ou dano; II - os móveis, i.e., as instalações, o mobiliário, os utensílios, veículos, máquinas, maquinismo, acessórios e pertences, a matéria-prima, os produtos manufaturados ou semimanufaturados, as mercadorias, ou fazendas em geral, os títulos ou efeitos do comércio⁷.

O conceito de fundo de comércio, portanto, leva em consideração não só os bens tangíveis, como aqueles intangíveis, mas ostenta um espectro mais amplo, de valor supraempresarial, em que todos os fatores influenciam sua determinação, inclusive a previsão de lucros futuros (“goodwill” ou “earning power”) e a própria possibilidade de sua perfilação, independentemente da continuação ou não da empresa⁸. Se o bem que incorpora o fundo tiver reconhecimento atemporal no mercado – como

7. *Da ação renovatória*, São Paulo, Ed. Saraiva, p. 243-244.

8. O Prof. Wilson Alberto Zappa Hoog lembra que:

“O Fundo de Comércio – ‘goodwill’ tem, como uma apreciação contemporânea, o seguinte sentido e alcance:

É um bem com uma característica dominante de intangível, podendo existir uma ou mais partes corpóreas, e este ativo-bem não se confunde com ágio, pois pode ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos. Existe somente nas células sociais, que possuem o ‘elemento de empresa’, independente de ser uma pessoa jurídica, pois o empresário, assim como a sociedade empresária, também tem fundo de comércio – ‘goodwill’. Este bem praticamente intangível, o aviamento, está caracterizado como um bem de propriedade desta célula social, e é dotado de valor econômico, podendo este valor ser nulo ou positivo, mas não, negativo; traz benefícios presentes e futuro” (Fundo de comércio – “goodwill” – Conceito contemporâneo, texto

ocorre com algumas empresas que se notabilizaram por suas descobertas e inovações – enquanto estas empresas detiverem tais bens imateriais, mesmo com paralisação temporária do empreendimento, não perde, o fundo de comércio, densidade própria no mercado⁹.

O fundo de comércio é, portanto, um valor intangível, pertencente a todos os detentores de ações de uma empresa, majoritários ou não, o qual integra o valor global. Por sua difícil quantificação contábil – não pelo mercado –, raramente aparece na contabilidade, mas conforma o valor REAL DA EMPRESA.

Um outro aspecto é de se realçar, preliminarmente, qual seja o reconhecimento pelos Tribunais Superiores de que o fundo de comércio tem valor a ser dimensionado, devendo, todavia, a sua quantificação ser equiparada ao do ressarcimento, nas dissoluções de sociedade ou retirada de sócios. Embora a jurisprudência tenha se orientado para as dissoluções ou retiradas de acionistas, o mesmo princípio pode ser adotado para outras formas de transformação societária.

No RESP 906123, sob a relatoria do Ministro Paulo de Tarso, decidiu o STJ:

na Internet, [https://www.google.com.br/#q=fundo+de+comercio+-+\"goodwill\"+conceito+contemporaneo+Wilson+Alberto](https://www.google.com.br/#q=fundo+de+comercio+-+\)).

9. Paulo Coviello Filho lembra que:

“O E. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais utiliza definição proveniente do Dicionário Aurélio, nos mesmos moldes das definições aqui relacionadas, conforme abaixo:

“O conceito de fundo de comércio encontrado no Dicionário Aurélio é o seguinte, in verbis: ‘Conjunto de bens e direitos, tangíveis ou não, que constituem o patrimônio do comerciante (instalações, mercadorias, nome e ponto do estabelecimento, freguesia, etc.)’. Aviamento, ainda segundo o Dicionário Aurélio, é o elemento essencial do estabelecimento comercial: o conjunto de aparelhamento, freguesia, crédito e reputação” (A dificuldade e subjetividade na conceituação do fundo de comércio, Fiscosoft, <http://www.fiscosoft.com.br/a/6gd9/a-dificuldade-e-subjetividade-na-conceituacao-de-fundo-de-comercio-paulo-coviello-filho>).

RECURSO ESPECIAL. APURAÇÃO DE HAVERES. DISSÍDIO NÃO CONFIGURADO. COTEJO INEXISTENTE. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ARESTOS CONFRONTADOS. APURAÇÃO DE HAVERES. INCLUSÃO DO FUNDO DE COMÉRCIO. POSSIBILIDADE. RECURSO A QUE SE NEGA SEGUIMENTO.

1. Não demonstrada a divergência pretoriana conforme preconizado nos arts. 541, parágrafo único, do CPC, e 255, § 1º, a, e § 2º, do RISTJ, deixa-se de conhecer o recurso especial.

2. A jurisprudência desta Corte Superior firmou-se no sentido de que o critério da apuração de haveres, no caso de sócio que se retira da sociedade, será semelhante ao da dissolução total, ou seja, incluindo-se na avaliação de seus haveres o fundo de comércio, sob pena enriquecimento dos demais sócios em prejuízo do sócio falecido.

3. Recurso a que se nega seguimento (grifos meus)¹⁰.

Leia-se idêntica postura no RESP de relatoria do Ministro Cesar Asfor Rocha:

COMERCIAL E PROCESSUAL CIVIL. DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADE. APURAÇÃO DE HAVERES. INCLUSÃO DO FUNDO DE COMÉRCIO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º DO CPC. O fundo de comércio integra o montante dos haveres do sócio retirante. Precedentes. “Dentre os efeitos decorrentes da citação na ação de dissolução parcial da sociedade, ora cogitada, de conteúdo declaratório, não se pode incluir o de acarretar à sociedade ré, ora recorrente, o ônus de já ter de suportar a incidência de juros moratórios desde a citação recebida, pois que estes só poderão fluir a partir do título executivo a ser eventualmente constituído pela sentença que fixar o valor do crédito que possa vir a ser reconhecido à sócia/recorrida” (REsp n. 108.933-SC, por mim relatado,

10. STJ - REsp: 908173, Relator: Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, data de publicação: DJ 22/02/2011.

DJ de 30/11/1998). Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido (grifos meus)¹¹.

No RESP 453476/GO, de relatoria do Ministro Antonio de Pádua Ribeiro, lê-se:

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. PRAZO. CONTAGEM. TRÂNSITO EM JULGADO. SENTENÇA. UNIDADE. DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADE COMERCIAL. PAGAMENTO DE HAVERES.

I - A sentença é una, e como tal, não pode ser fracionada para efeito de ação rescisória. Não se pode falar, pois, em trânsito em julgado parcial. Precedente da Corte Especial (ERESP 404.777-DF).

II - O prazo para ajuizar ação rescisória é contado a partir do Documento: 13989504 - Despacho / Decisão - Site certificado de trânsito em julgado da decisão no último recurso interposto.

III - Para que a ação rescisória seja acolhida por violação a dispositivo de lei (CPC, art. 485, V) é preciso que a norma legal tida como ofendida tenha sofrido violação em sua literalidade.

IV - Na dissolução de sociedade comercial, a apuração de haveres no caso de sócio retirante deve ser feita como se de dissolução total se tratasse, evitando locupletamento indevido dos sócios remanescentes.

V - Declarando o perito judicial que mencionou a marca HSM como componente de fundo de comércio, não há como se fazer ilação para afirmar que, não registrada no INPI a referida marca, direito a ela não teria o sócio retirante.

VI - Recurso especial conhecido e provido para cassar o acórdão proferido na ação rescisória (grifos meus)¹².

11. RESP 564711/RS, Relator Ministro Cesar Asfor rocha, Quarta Turma, julgado em 13.12.2005, DJ de 20.03.2006.

12. RESP 453476/GO, Relator Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Terceira Turma, julgado em 01.9.2005, DJ de 12.12.2005.

Nos três casos, reconhece-se que o fundo de comércio é integrante do valor patrimonial da empresa, mesmo que não quantificado na contabilidade – de resto, raramente há esta contabilização, normalmente apenas feita em aquisições – para que não haja uma perda de substância real do valor patrimonial dos sócios minoritários, nas dissoluções, incorporações, fusões ou cisões, muitas vezes de interesse exclusivo dos controladores, quando não, para afetarem a influência dos sócios minoritários, se em número capaz de pressionar decisões do controlador¹³.

Em outras palavras, o fundo de comércio traduz a capacidade da sociedade progredir, o seu valor imaterial, elemento que compõe o próprio valor da empresa, devendo ser quantificado a favor de controladores e minoritários.

Há necessidade aqui de uma rápida explicação.

Algumas decisões judiciais reconhecem que a detenção do controle de uma empresa oferta ao acionista controlador um “plus” valorativo, por seu poder maior de negociar e comandar.

Este “plus” superior, em alguns casos, não é de se confundir com o fundo de comércio. Este decorre do valor da empresa, beneficiando

13. Em acórdão da relatoria do Ministro Castro Meira leia-se:

“10. No atual cenário da economia nacional e internacional, altamente dependente da saúde financeira do setor empresarial, a eticidade nas relações *interna corporis* das companhias é bem jurídico igualmente digno de tutela, por meio do estímulo à segurança e à transparência das operações financeiras. Por tais motivos, urge aplicar-se o princípio da confiança, a fim de resguardar a boa-fé dos sócios minoritários, bem como de toda a comunidade, diante de eventuais situações jurídicas geradas por um comportamento desleal dos administradores e sócios-controladores das pessoas jurídicas” (STJ - RECURSO ESPECIAL : REsp 1130103 RJ 2009/0054605-4, Relator Min. Castro Meira, 2ª Turma, data de julg. 19/08/2010, data de publicação 30/08/2010, <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15933705/recurso-especial-resp-1130103-rj-2009-0054605-4>).

controladores e minoritários, pois não é um valor atribuível a cada acionista em particular, mas à empresa como um todo¹⁴.

Trata-se de um valor que diz respeito a toda empresa, valor intangível, que, como atrás expliquei, é composto de todos os bens materiais e imateriais que conformam a imagem da entidade no meio em que atua. Independentemente deste valor pode, eventualmente, haver um valor adicional para o conjunto de ações do controlador, que diz respeito ao poder pessoal de dispor de suas ações – tese polêmica –, mas que não se confunde com o fundo de comércio da empresa.

Tal valor, todavia, vale somente para negociações com terceiros. Jamais pode ser considerado nas incorporações, fusões, em face de, nestas alterações, não usar, o acionista controlador, do seu poder pessoal de decisão patrimonial “pro domo sua”. Prevalece, para tais hipóteses, exclusivamente o poder real das empresas, com seu fundo de comércio, objetivando uma integração societária, na qual todos os acionistas, minoritários e majoritários, estão representados¹⁵.

14. Roberta Nioac Prado, ao analisar a OPA (Oferta Preferencial de Ações) lembra que:

“Concluindo: é importante que percebamos a crescente importância que se atribui à OPA *a posteriori* como boa prática de Governança Corporativa. E que a Governança Corporativa, em si, nada mais é do que a constatação, e a posterior proteção, legal ou estatutária, dos interesses econômicos dos acionistas minoritários, investidores do Mercado de Capitais. Assim sendo, a discussão meramente jurídica sobre a questão perde sua relevância, pois a adoção ou não da oferta pública obrigatória (tag along) para todos os acionistas da companhia quando da alienação de controle, passa a ser vista sob outro viés: uma exigência do mercado para investir nas empresas, com o próprio mercado buscando soluções práticas para as suas necessidades” (*Revista Direito GV* 3, v. 2, p. 167-190, jan/jun 2006 ou <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/9663/Roberta%20Nioac%20Prado.pdf;jsessionid=C25170895D5E229D5B7020B50501262D?sequence=1>).

15. Leia-se no acórdão do EDcl no REsp 1214497/RJ, Embargos de Declaração no Recurso Especial 2010/0171755-3 (Relator Min. Raul Araújo, 4ª Turma, data do julgamento 18/12/2014, data de publicação: 09/02/2015) <http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:superior.tribunal.justica:turma.4:acordao;re:sp:2014-12-18;1214497-1409753>:

Em relação ao fundo de comércio, é ele intocável como um valor pertinente à empresa, nessas hipóteses, não se confundindo com o valor negocial que eventualmente possua o controlador, de vender AS SUAS PRÓPRIAS AÇÕES A TERCEIROS¹⁶.

Neste ponto, portanto, parece-me claro que são dissociáveis os dois conceitos: o de fundo de comércio da empresa e o do direito individual do acionista controlador de ceder suas ações a terceiros. Possuem valores diversos, o primeiro, quantificável “erga omnes”, mediante perícias e laudos; o segundo, quantificável de acordo com o direito de cada

“4. Havendo dano direto ao acionista, prevê a Lei a ação individual (LSA, art. 159, § 7º) e, quando o dano é indireto, possibilita aos acionistas minoritários ingressarem com a ação ‘ut singuli’ (LSA, art. 159, § 4º)”.

16. Embora a Lei 11.638 de 28/12/07, art. 1º, fale em valores intangíveis para contabilização, tem merecido crítica sobre a extensão, lembrando-se que esta quantificação é mais fácil por força dos valores da negociação. Leia-se de Jeferson Roberto Nonato o seguinte:

“Expressamente a lei ordenou a inclusão do ‘Fundo de Comércio Adquirido’ no grupo de contas que irá abrigar os ativos intangíveis – direitos adquiridos passíveis de serem identificados, mensurados, reconhecidos, alienados ou ajustados contabilmente pelo impairment test. Entretanto, foi silente quanto à hipótese de ocorrência fática do fenômeno jurígeno.

De pronto, não se sabe se o legislador estaria se manifestando no sentido de que toda a diferença, a maior, paga pelo adquirente ao vendedor, em relação aos ativos líquidos transferidos a valor de mercado (justo valor), seria considerada ‘fundo de comércio adquirido’, ou, se a expressão, posta na Lei, se refere à ocorrência de o ‘fundo de comércio’ ser um item individuado, reconhecido e mensurado no ato da combinação do negócio. A dúvida é pertinente porque a Lei poderia mencionar apenas ‘Fundo de Comércio’ como instituto legal comercial. Mas não é o caso porque a referência legal se faz em razão do fundo de comércio surgido nas transações de aquisição de negócios. Como estamos frente a um arcabouço normativo contábil, pensamos que é nesta disciplina que devamos buscar a resposta e, não outra disciplina comercial.

Assim no tema é relevante que se observem as disposições de órgãos com poderes normativos, como é o caso do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC – brasileiro” (site da Fiscosoft, 09/09/2009, <http://www.fiscosoft.com.br/a/4o51/fundo-de-comercio-adquirido-na-combinacao-de-negocios-”goodwill”-jeferson-roberto-nonato>). Repito que, essa hipótese NÃO SE CONFUNDE COM A DESTE ESTUDO, que não cuida de alienação de ações, mas transferência de patrimônio de uma empresa para outra do mesmo controlador em detrimento dos acionistas minoritários.

acionista de alienar suas ações, podendo o aspecto negocial superar os valores intrínsecos da empresa como um todo, até no campo de mera especulação de mercado. O mesmo pode acontecer na hipótese de alienação global da empresa.

Tal distinção é necessária para que não se confunda com o caso em que o acionista controlador beneficiou outra de suas empresas – não negociando com terceiros –, em detrimento dos acionistas minoritários, que viram a empresa ser despatrimonializada por valores escriturais diversos de seus valores reais, se computando seu fundo de comércio¹⁷.

Ora, o fato de ter, o acionista controlador, utilizado seu poder de comando para despatrimonializar a empresa, o deixar de considerar o fundo de comércio, transferindo bens para outra empresa de seu controle – O QUE NÃO SE CONFUNDE COM O DIREITO DE ALIENAR SUAS AÇÕES A TERCEIROS – em detrimento dos acionistas minoritários, leva-me a uma outra consideração, que diz respeito ao enriquecimento sem justa causa, a custa de terceiros, que pode chegar, inclusive, a transformar-se em enriquecimento ilícito de variada natureza, com implicações civis, penais etc.

17. Leia-se no acórdão já citado de relatoria do Min. Castro Meira o seguinte:

“11. A Lei das Sociedades por Ações também é informada por essa principiologia, como se extrai da Exposição de Motivos n.196, de 24 de junho de 1976, segundo a qual a responsabilidade social que passou a ser exigida dos acionistas-controladores e dos administradores das pessoas jurídicas impõe-lhes comportamento idôneo e probó, conforme as diretrizes lançadas nos artigos 116, 117, 153 e 154, da Lei n. 6.404/76” (<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15933705/recurso-especial-resp-1130103-rj-2009-0054605-4>).

Há, pois, um valor intrínseco à empresa que constitui seu valor de mercado e um outro, nas companhias abertas, principalmente, em que, inclusive, o aspecto especulativo momentâneo pode ser diverso.

Do enriquecimento ilícito

A ninguém é dado beneficiar-se, por exercício abusivo de poder, de valores que deveriam pertencer a todos, enriquecendo-se, em decorrência, ilicitamente, do seu ato¹⁸.

Em decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo, de relatoria de Cesar Ciampolini, restou reconhecido que:

Ação de declaração de nulidade de venda de ativo social de companhia, feita a preço irrisório. Abuso de poder do sócio majoritário. Ato de liberalidade parcial, consistente na venda a preço muitas vezes menor do que o do ativo alienado. Doutrina de MODESTO CARVALHOSA. A venda de ativo social, em companhia, há de se fazer por valor real, pena de configurar, ao menos na parte faltante para se chegar ao verdadeiro valor, ato de liberalidade, vedado pelo § 2º, a, do art. 154 da Lei das Anônimas. Prova emprestada, que merece, no caso concreto, cabal prestígio. Doutrina de AMARAL SANTOS. Imprestabilidade da perícia feita nos autos, posto que por valores contábeis, notoriamente irreais. Jurisprudência a respeito da imprestabilidade, nestes casos, de dados contábeis. O minoritário, na demanda contra ato de abuso de controle do majoritário, não precisa adentrar em prova de índole subjetiva; é suficiente que traga aos autos ato que importe em objetiva demonstração do dano. Doutrina (FÁBIO COMPARATO e outros) e jurisprudência a respeito (Ministra NANCY ANDRIGHI). Ato nulo, de ratificação impossível; ou, quando não, ausência de ratificação em assembleia, que para tanto não foi convocada. “Ratificar não é uma correção

18. “*Nemo auditur propriam turpitudinem allegans* é uma máxima de direito civil que pode ser traduzida como ‘ninguém pode ser ouvido para invocar a sua própria torpeza’ ou ‘ninguém deve ser ouvido, que invoque a sua própria culpa’. A máxima operada com outra, *pari causa turpitudinis cessat repetitivo* (onde ambas as partes são culpadas, ninguém pode se recuperar), impede um órgão jurisdicional de intervir em uma disputa envolvendo uma transação ilegal”.

(https://en.wikipedia.org/wiki/Nemo_auditur_propriam_turpitudinem_allegans).

que se faz de forma implícita” (Desembargador ÊNIO ZULIANI). Responsabilidade solidária do sócio controlador, e de todos os partícipes do ato fraudulento, pelas perdas e danos sofridas pelo minoritário. Apuração do “quantum debeatur” em liquidação de sentença. Apelação a que se dá provimento¹⁹.

À evidência, a transferência, para outra empresa de controle dos acionistas controladores, de agências, por valores contabilizados sem a inclusão do valor do fundo de comércio (clientes, patrimônio, movimentação, ponto, mercado etc.), representou um benefício para a empresa receptora dos bens, com enriquecimento de seus detentores em detrimento de acionistas minoritários, correspondendo à situação análoga à do acórdão citado, em que o patrimônio foi avaliado por valor inferior ao seu valor real.

No mesmo sentido, leia-se ementa do acórdão do STJ, de relatoria do Ministro Castro Meira, já citado em nota de rodapé anterior:

RECURSO ESPECIAL. REVISÃO. FATOS. SÚMULA 07/STJ. PROPORCIONALIDADE. ARTIGO 11, § 1º, DA LEI N. 6.385/76. TRINTA POR CENTO DO VALOR DA OPERAÇÃO IRREGULAR. POSSIBILIDADE. PROPORCIONALIDADE. MULTA. INTERDIÇÃO TEMPORÁRIA DO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE DE ADMINISTRADOR. CUMULATIVIDADE. CABIMENTO. PROIBIÇÃO DA PROTEÇÃO DEFICIENTE AOS BENS JURÍDICOS. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CABIMENTO. PODER DE POLÍCIA. DISCRICIONARIEDADE. 1. Os recorrentes realizaram operação de mútuo com “holdings” familiares, na época em que ocupavam concomitantemente as funções de administradores e sócios controladores da pessoa jurídica, contudo, na contabilidade da empresa, fizeram registrar esta operação como se fosse “saldo a receber de

19. TJ-SP - Apelação n. 9167807-48.2007.8.26.0000, Relator: Cesar Ciampolini, data de julgamento: 05/02/2013, 10ª Câmara de Direito Privado.

clientes”, ao invés de a lançarem como mútuo, razão pela qual a Comissão de Valores Mobiliários aplicou-lhes as sanções de multa e de inabilitação para o exercício do cargo de administrador, pelo prazo de dez anos, com base nos artigos 117 e 153, da Lei n. 6.404/1976, e 11 da Lei n. 6.385/76.

.....

9. Constatou-se falta de transparência na realização da operação financeira em destaque, com impacto direto sobre o patrimônio da empresa e sobre o direito à informação dos acionistas minoritários, quando a companhia encontrava-se sob orientação decisiva dos recorrentes, acionistas controladores e administradores à data dos fatos.

.....²⁰

Seguindo a mesma linha, o acórdão do TJ-MG:

LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA - DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADE COMERCIAL - SENTENÇA SUCINTA - QUESTÕES ANALISADAS - APURAÇÃO DE HAVERES QUE DEVEM REPRESENTAR O VALOR REAL E EFETIVO DOS BENS MATERIAIS E IMATERIAIS. Não é nula a sentença que analisa todas as questões de fato e de direito apresentadas pelas partes na fase de liquidação, em estrita observância do requisito formal assim previsto no CPC, 458, II. A apuração judicial de haveres, efetivada através de operação técnico-contábil, é o procedimento correto para a verificação da situação patrimonial do sócio que se afasta, com objetivo de obter-se o quantum relativo ao seu capital. **O pagamento, à data da liquidação, deve refletir o real patrimônio social da empresa, isto é, o conjunto de créditos e débitos,**

20. STJ, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 19/08/2010, T2 - SEGUNDA TURMA (<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15933705/recurso-especial-resp-1130103-rj-2009-0054605-4>).

de bens materiais e imateriais – não apenas aquele utilizado com o objetivo de avaliação dos bens em balanço²¹.

Assim, segundo o entendimento esposado por Tribunais diversos e de níveis diversos de competência, o enriquecimento ilícito do acionista majoritário à custa do minoritário não é permitido. Leia-se:

APELAÇÃO CÍVEL. CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. DISSOLUÇÃO DE SOCIEDADE COM APURAÇÃO DE HAVERES. FUNDO DE COMÉRCIO. MULTA NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PELO NÍTIDO CARÁTER PROTETATÓRIO. PENALIDADE DEVIDA. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. A apuração dos haveres objetiva descobrir o quantum devido pela sociedade ao sócio retirante, pelo valor das quotas sociais deste, considerado o valor efetivo, real e atualizado do patrimônio da sociedade (bens materiais e imateriais). O fundo de comércio integra a apuração dos haveres, a fim de evitar enriquecimento ilícito da sociedade e dos sócios remanescentes. Justifica-se a multa do art. 538, p. único, do CPC, no nítido caráter protetatório dos embargos de declaração (grifos meus)²².

É de se acentuar, neste último acórdão, a necessidade de apuração de haveres, com a integração do fundo de comércio na apuração de valor²³.

21. TJ-MG 200000035511570001 MG 2.0000.00.355115-7/000(1), Relator: WANDERMAROTTA, datadejulgamento: 19/12/2001, datadepublicação: 09/02/2002 (<http://tj-mg.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/5773454/200000035511570001-mg-2000000355115-7-000-1/inteiro-teor-11923795>).

22. TJ-SC, Relator: Domingos Paludo, data de julgamento: 14/10/2010, Terceira Câmara de Direito Comercial (<http://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18768239/apelacao-civel-ac-316485-sc-2007031648-5>).

23. Leia-se em ementa de acórdão que:

“APURAÇÃO DE HAVERES” - Ação movida por sócio excluído da sociedade - Metodologia “goodwill” adotada justificadamente na perícia, dentre as várias possibilidades existentes, que deve-se ter como correta, até porque as impugnações oferecidas não vêm respaldadas em parecer técnico - O “goodwill”, que é um dos ativos

Ora, a transferência de agências para empresa do acionista controlador comporta a determinação do fundo de comércio correspondente, exteriorizando, a ausência desse elemento, um prejuízo para os acionistas minoritários. Com efeito, foram eles despojados, na empresa de que participavam, do valor real correspondente às agências transferidas, em situação análoga àquela examinada e decidida pelos tribunais, nos acórdãos retrocitados.

É enriquecimento sem justa causa o que se faz à custa de outrem, no exercício de um poder que este não possui, empobrecendo-o, por retirar-lhe benefício a que teria direito, em face de sua posição de domínio. Tal enriquecimento, a que não teria direito, se não se apropriasse de tais bens em razão de seu poder decisório, transforma-se, à falta de justa causa, em enriquecimento ilícito, pois só ocorreu pelo exercício abusivo da posição de domínio ²⁴.

intangíveis, não pode ser desconsiderado na apuração dos haveres, sob pena de enriquecimento indevido Apelação desprovida” (TJ-SP, Relator: Alcides Leopoldo e Silva Júnior, data de julgamento: 27/05/2014, 1ª Câmara de Direito Privado - <http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/121907431/apelacao-apl-90944110420088260000-sp-9094411-0420088260000/inteiro-teor-121907440>).

24. Mesmo que a empresa tenha prejuízos, o fundo de comércio deve ser avaliado. Leia-se:

“DIREITO SOCIETÁRIO. DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADE. APURAÇÃO DE HAVERES. INCLUSÃO DO FUNDO DE COMÉRCIO. 1. De acordo com a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, o fundo de comércio (hoje denominado pelo Código Civil de estabelecimento empresarial – art. 1.142) deve ser levado em conta na aferição dos valores eventualmente devidos a sócio excluído da sociedade. 2. O fato de a sociedade ter apresentado resultados negativos nos anos anteriores à exclusão do sócio não significa que ela não tenha fundo de comércio. 3. Recurso especial conhecido e provido.

ACÓRDÃO

A Turma, por unanimidade, conheceu do recurso especial e deu-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Março Búzio, Luis Felipe Salomão, Raul Araújo e Maria Isabel Galati votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília-DF, 11 de outubro de 2011 (data do julgamento)

Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA

Relator”

Do direito dos acionistas minoritários

Agências com valores reais acima do valor contábil – em que o fundo de comércio computado foi zero – foram transferidas para empresas de controle exclusivo dos sócios majoritários, restando nítido o seu enriquecimento indevido contra o empobrecimento dos acionistas minoritários, que viram o valor de seu patrimônio, constante da empresa na qual participam, em parte amputado, pois recebendo, na referida transferência de agências, contrapartida menor que seu valor real. Houve, à evidência, ação abusiva e enriquecimento indevido do acionista controlador das duas empresas²⁵.

Tal conclusão leva-me, aqui, a uma consideração, qual seja, à obrigação do controlador de ambas as sociedades (a prejudicada e a beneficiada) de indenizar os danos patrimoniais e eventualmente morais sofridos pelos minoritários.

Um primeiro ponto a se ter em conta, embora a matéria ainda seja objeto de polêmica no campo doutrinário e jurisprudencial, é o cabimento ou não de um valor adicional pelo controle acionário, na OPA (oferta pública de ações).

(STJ), Relator: Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, data de julgamento: 11/10/2011, T4 - QUARTA TURMA - <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21064246/recurso-especial-resp-907014-ms-2006-0265012-4-stj/inteiro-teor-21064247>).

25. Através de Planiol e Ripert (*Traité pratique de droit civil français*, cit., t. 6, n. 574, p. 781), reafirma-se que o abuso não se confina, apenas, “aos atos realizados por espírito de malevolência”. Bem explica o abuso do direito a teoria que o considera em vista das “exigente Di socialite”, frente aos meios a que se recorre para exaurir a potencialidade do direito (Alberto Trabucchi, *Istituzioni di diritto civile*, cit., n. 21, p. 55). Para René Demogue (*Traité des obligations en général*, Paris: Librairie Arthur Rousseau, 1931, t. 3, n. 261, p. 440), “uma obrigação de agir aparecerá cada vez mais para cada um à medida que a ideia individualista de liberdade seja substituída pela de uma posição social atribuída a cada qual com uma certa ideia de independência”, de modo que a medida da liberdade de um, ao exercer seu direito, seja deferida pelo direito do outro de não ser prejudicado, pois *neminem laedere*.

No caso em questão, não há, todavia, alienação de bens, mas transferência de parte do patrimônio, sem perda de controle de um bem pertencente a todos os acionistas e com fundo de comércio próprio (cada agência detém um fundo de comércio diverso, pelo número de clientes, movimentação, posição no mercado, capacidade de gerar lucro próprio), para outra entidade sob o mesmo controle, sem ter sido considerado este valor (valor do fundo de comércio), cuja contabilização era zero.

É tal prejuízo, a ser quantificado, que merece ressarcimento, para que os acionistas controladores beneficiados com a transferência, remunerem os acionistas por ela prejudicados, com a indenização patrimonial correspondente²⁶.

26. Como não houve ressarcimento do prejuízo à sociedade a que pertencem os acionistas minoritários, a indenização deve ser direta aos acionistas minoritários, como “a contrario sensu” há de se interpretar a decisão anexa:

“PROCESSUAL CIVIL E SOCIETÁRIO. AÇÃO PROPOSTA POR ACIONISTAS MINORITÁRIOS EM FACE DE ADMINISTRADORES QUE SUPOSTAMENTE SUBCONTABILIZAM RECEITAS. AJUIZAMENTO DE AÇÃO INDIVIDUAL PARA RESSARCIMENTO DE DANOS CAUSADOS À SOCIEDADE EMPRESÁRIA. ILEGITIMIDADE ATIVA RECONHECIDA. - Os danos diretamente causados à sociedade, em regra, trazem reflexos indiretos a todos os seus acionistas. Com o ressarcimento dos prejuízos à companhia, é de se esperar que as perdas dos acionistas sejam revertidas. Por isso, se os danos narrados na inicial não foram diretamente causados aos acionistas minoritários, não detêm eles legitimidade ativa para a propositura de ação individual com base no art. 159, § 7º, da Lei das Sociedades por Ações. Recurso Especial não conhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da TERCEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas constantes dos autos, por unanimidade, não conhecer do recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Sidnei Beneti e Ari Pargendler votaram com a Sra. Ministra Relatora. Pelo 1º recorrido: Dr. Marcelo Henriques Ribeiro de Oliveira

Brasília (DF), 04 de março de 2008 (data do julgamento).

MINISTRA NANCY ANDRIGHI

Relatora

(STJ, REsp. 1.014.496, Relator: Ministra NANCY ANDRIGHI, Data de Julgamento: 04/03/2008, T3 - TERCEIRA TURMA - <http://stj.jusbrasil.com.br/juris->

Essa indenização deve ser quantificada com base em laudos elaborados por peritos insuspeitos, independentes e de renome, para embasar futuras ações.

Por ser o fundo de comércio, um bem intangível, muitos autores consideram haver dificuldade em determinar seu valor, razão pela qual os peritos a serem contratados devem ostentar três condições: insuspeição, quer dizer, não devem estar vinculados a qualquer dos grupos; autonomia e independência, possuindo um passado profissional que possa comprovar tal forma de agir; notabilidade (a qualidade técnica de seu trabalho deve ser indiscutível) e notoriedade (de conhecimento geral)²⁷.

prudencia/8685544/recurso-especial-resp-1014496-sc-2007-0294327-4/inteiro-teor-13724554).

No caso, fora a empresa ressarcida do prejuízo, que não é a hipótese da Consultente.

27. Leia-se o seguinte trecho de acórdão:

“RECURSO ESPECIAL. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E DIREITO SOCIETÁRIO. ART. 117, § 1.º, DA LEI N.º 6.404/76 (LEI DAS SOCIEDADES). MODALIDADES DE ABUSO DE PODER DE ACIONISTA CONTROLADOR. FORMA EXEMPLIFICATIVA. CARACTERIZAÇÃO DO ABUSO DE PODER. PROVA DO DANO. PRECEDENTE. MONTANTE DO DANO CAUSADO PELO ABUSO DE PODER DO ACIONISTA CONTROLADOR. FIXAÇÃO EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA. POSSIBILIDADE.

- O § 1º, do art. 117, da Lei das Sociedades Anônimas enumera as modalidades de exercício abusivo de poder pelo acionista controlador de forma apenas exemplificativa.

Doutrina.

- A Lei das Sociedades Anônimas adotou padrões amplos no que tange aos atos caracterizadores de exercício abusivo de poder pelos acionistas controladores, porquanto esse critério normativo permite ao juiz e às autoridades administrativas, como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), incluir outros atos lesivos efetivamente praticados pelos controladores.

- Para a caracterização do abuso de poder de que trata o art. 117. da Lei das Sociedades por Ações, ainda que desnecessária a prova da intenção subjetiva do acionista controlador em prejudicar a companhia ou os minoritários, é indispensável a prova do dano. Precedente”.

(Processo REsp 798264/SP RECURSO ESPECIAL 2005/0190864-1, **Relator(a)**: Ministro CARLOS ALBERTO MENEZES DIREITO, **Julgamento**: 06/02/2007, **Órgão Julgador**: T3 - TERCEIRA TURMA, **Publicação**: DJ 16/04/2007 p.

A partir daí, é possível determinar o fundo de comércio, com todos os aspectos que conformam o patrimônio real, não apenas contábil, mas também o intangível.

Não sem razão, com a edição do Código Civil e as discussões que se colocaram sobre o fundo de comércio de que resultou o artigo 1.142 daquele diploma assim redigido:

Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária,

seus ilustres autores introduziram a expressão “todo complexo”, objetivando não excluir qualquer elemento material ou imaterial na formação do perfil de estabelecimento²⁸.

189RSTJ vol. 209 p. 284 - <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8948320/recurso-especial-resp-798264-sp-2005-0190864-1>).

28. Ricardo Fiuza e Newton De Lucca assim se referem ao dispositivo:

“Elogiável a distinção a que procedeu o Código entre empresa e estabelecimento, mostrando que este – corriqueiramente designado por fundo de comércio – nada mais é do que a projeção patrimonial daquela, constituindo um conjunto de bens, corpóreos e incorpóreos, unidos pela vontade e determinação de seu titular que é o empresário. Não se deve, com efeito, confundir o conceito de fundo de comércio com o de aviamento ou o de clientela. Era muito comum, em nosso meio, aludir-se à antiga Lei de Luvas com sendo uma lei protetora do fundo de comércio. Tal impropriedade era flagrante porque o que essa lei protegia, na verdade, era o aviamento – resultado de um conjunto de variados fatores pessoais, materiais e imateriais, que conferem a dado estabelecimento in concreto a aptidão de produzir lucros”, na famosa explicação do Prof. Oscar Barreto Filho –, um dos atributos do estabelecimento. Também aviamento e clientela não se confundem, inexistindo entre eles uma relação de causa e efeito, conforme aparentemente se afigura. Consoante os ensinamentos do citado Prof. Oscar, inspirado numa lei da física, o que há é uma interação desses dois atributos do estabelecimento. São suas palavras (*Teoria do Estabelecimento Comercial – Fundo de Comércio ou Fazenda Mercantil*, São Paulo, Max Limonad, 1969, p. 180): “Os comercialistas atrás citados estavam certos quando diziam, ora que a clientela é o resultado do aviamento, ora que o aviamento resulta da clientela. O que ocorre, em verdade, é a interação mútua dos dois atributos do estabelecimento. Enquanto o melhor aviamento contribui para o aumento da clientela, também esta influi para conservar ou crescer o aviamento. Qualquer um deles pode ser considerado

O conceito de estabelecimento encontrado no direito internacional, como a unidade produtora de bens empresariais, podendo ser composta de um único estabelecimento ou de um conjunto de estabelecimentos, como filiais, agências etc. (todos os tratados internacionais contra dupla tributação assinados pelo Brasil ancoram-se no conceito de estabelecimento da empresa multinacional) demonstra que a agência – estabelecimento isolado – tem um desenvolvimento próprio, com seu respectivo fundo de comércio²⁹.

Assim é que uma agência bancária em bairro de grande concentração de empresas tem maior poder de ganho que uma instalada em bairro operário, possuindo, pois, seu fundo de comércio próprio.

Ora, na quantificação da indenização material a ser definida, a apuração do fundo de comércio da agência, embora complexa, é manifestamente possível, podendo ser determinado, inclusive, o “earning power”, com critérios já adotados em outros países³⁰.

a ‘ação’ e o outro a ‘reação’. Causa e efeito não estão implícitos na relação entre os dois conceitos mas sim uma interação mútua e simultânea”. E conclui o citado professor: “Esta concepção, que nos foi sugerida pelas leis da física, explica suficientemente a nosso ver, a natureza do fenômeno aviamento-clientela” (*Código Civil Comentado*, 9ª edição, São Paulo, Ed. Saraiva, 2013, p. 1068).

29. O artigo 1143 do Código Civil está assim redigido:

“Art. 1.143. Pode o estabelecimento ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com a sua natureza”.

30. Marcelo Fortes Barbosa Filho comenta o artigo 1.142 do Código Civil dizendo:

“Considerada a empresa, tal qual afirmado no art. 966, uma estrutura complexa e capaz de ser examinada de quatro ângulos ou perfis diferenciados, o estabelecimento empresarial corresponde a seu perfil patrimonial. A produção ou a circulação de mercadorias ou serviços precisa, para ser desenvolvida, do agrupamento de bens corpóreos e incorpóreos dotados de destinação econômica específica, organizados e dispostos racionalmente para a execução da atividade profissional própria à empresa. Forma-se, assim, uma universalidade, ou seja, um bem coletivo que conforma um todo único, mas heterogêneo. A vontade de um empresário, manifestada por meio de decisões individuais e interligadas, envolve o conjunto composto por uma quantidade variável de bens singulares, de identidade e qualidade totalmente díspares, vinculando-o a uma mesma finalidade econômica e dotando-o, por isso, de unidade. Surge, então, como univer-

No que diz respeito à Lei das S/A e à história da CVM, que protegem o direito do acionista, vale realçar o artigo 159, § 7º, desse diploma, assim redigido:

Art. 159. Compete à companhia, mediante prévia deliberação da assembleia-geral, a ação de responsabilidade civil contra o administrador, pelos prejuízos causados ao seu patrimônio.

.....

§ 7º A ação prevista neste artigo não exclui a que couber ao acionista ou terceiro diretamente prejudicado por ato de administrador.

Como já mencionamos, o dever de lealdade no controle da empresa e seu exercício não abusivo é fundamental. Se o administrador, todavia, é apenas um agente do acionista controlador, o prejuízo que causou a mando do acionista controlador é de responsabilidade de ambos. Cabe a ação referida contra os dois. É que o dever de lealdade, exigido do administrador, é decorrência do princípio da confiança que deve ter o acionista minoritário – que não dirige a companhia – naquele que exerce o direito de controle e conforma a administração. Deve, pois, o acionista majoritário responder ao lado do administrador pelo prejuízo causado ao acionista minoritário. Pode, inclusive, desembocar, a ação de reparação de danos civis, em indenização por danos morais, se prejuízo desta

salidade de fato, dado seu enquadramento na definição contida no caput do art. 90, o estabelecimento empresarial. Seja qual for o empreendimento realizado, haverá sempre um estabelecimento, pois o empresário necessitará se aproveitar de algum suporte material, somando-se, por exemplo, materiais de escritório, bens de capital, marcas, patentes ou veículos, tudo integrado pelos mesmos desígnios volitivos. O estabelecimento pode ser simples, concentrando-se todos os bens num único local geográfico, mas, também, assume a forma complexa e pode apresentar ramificações, estendendo-se a locais diferentes, sob a forma de sucursais ou filiais, de acordo com a magnitude e o conteúdo da atividade escolhida. A variabilidade é bastante grande, contrastando, inclusive, o estabelecimento urbano, voltado para o comércio ou para a indústria, com o estabelecimento rural, voltado para a agricultura ou a pecuária” (*Código Civil Comentado*, Ed. Manole, 6ª ed., 2012, p. 1107).

natureza decorrer para o acionista minoritário – como diminuição de sua credibilidade financeira, por exemplo, junto a entidades bancárias, por diminuição do valor de suas ações, em decorrência da desapatrimonialização da empresa da qual participava³¹.

Conclusão

Ante todo o exposto, concluo que:

I. O valor do fundo de comércio deve ser computado, para cada estabelecimento transferido – no caso das agências, cada uma com um fundo de comércio próprio. Caso tais valores não sejam computados, gerarão um enriquecimento, a meu ver, ilícito, por força do domínio do ato, para o acionista controlador, e um prejuízo real, para o acionista minoritário, privado do valor pleno de seus bens e desprovido da capacidade de decidir sobre a transferência, à falta de poder de ação deliberativa.

II. Se o fundo de comércio não for computado, caberá aos acionistas minoritários receber uma indenização correspondente, devendo tal indenização ser bem quantificada “a priori” nos seus valores imateriais, por laudo de especialista, insuspeito, autônomo, independente, de notório e notável saber, capaz de, por critérios nacionais e internacionais de definição do fundo de comércio, “goodwill”, “earning power”, definir os valores correspondentes à real potencialidade do fundo de comércio detectado. A indenização não deve ser paga à empresa, mas, exclusivamente, ao acionista minoritário. É que a transferência para outra empresa do mesmo controlador apenas a ele próprio beneficiou e tornou-

31. No caso concreto, repito, não há que se confundir com o já citado acórdão do REsp. 1.014.496. É que, no presente caso, a transferência por valor contábil BENE-FICIOU EXCLUSIVAMENTE O ACIONISTA CONTROLADOR DE AMBAS AS COMPANHIAS EM PREJUÍZO DIRETO AOS MINORITÁRIOS PARTICIPANTES DA SOCIEDADE, enquanto no da relatoria da Ministra Nancy Andrighi faz ela menção a prejuízos à companhia.

-se um ato irreversível. Em outras palavras, o prejuízo dos acionistas minoritários decorreu exclusivamente de exercício abusivo do poder do acionista controlador, através de operação de transferência de agências tornada irreversível. Teve o acionista controlador um benefício em sua outra empresa à custa do prejuízo causado aos acionistas minoritários naquela em que exerceu abusivamente o direito de mando.

O PROTESTO DE CDA COMO VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA

Maurício Pereira Faro

Bernardo Motta Moreira

1. Introdução

No entendimento do Fisco, a CDA seria título executivo passível de protesto, considerando que tal ato objetivaria tão somente comprovar a inadimplência e o descumprimento da obrigação tributária pelo devedor.

A única razão para a adoção do protesto pelo Fisco é o incremento da arrecadação, por meio do constrangimento ao pagamento do crédito tributário devido, o que desviaria, portanto, a própria finalidade do instituto. Com efeito, estaríamos diante de um perigoso e unilateral instrumento de coerção a ser adotado pelo Estado para satisfação de seus créditos, sejam aqueles realmente devidos ou até mesmo indevidos.

Para incrementar a discussão, é digno de nota que, nos últimos dias do ano de 2012, mais precisamente no dia 28/12/2012, foi publicada a Lei n. 12.767, que versa, principalmente, sobre a extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e a prestação temporária do serviço e sobre a intervenção para adequação do serviço público de energia elétrica. Outrossim, foram realizadas diversas alterações, em outros diplomas legislativos.

Entre essas alterações, o art. 25 da nova lei incluiu o parágrafo único ao art. 1º da Lei n. 9.492/1997, autorizando expressamente que os entes públicos levem a protesto as certidões de dívida ativa por eles expedidas.

Abstraindo a evidente inconstitucionalidade formal do mencionado dispositivo, em face da violação do processo legislativo e dos arts. 59 e 62 da Constituição da República, eis que a Lei n. 12.767 decorreu da conversão da Medida Provisória n. 577, de 2012, que nada tratava sobre a questão, mas apenas da extinção das concessões de serviço público de energia elétrica, consideramos importante debruçarmos novamente sobre a possibilidade de protesto da CDA, principalmente em face das recentes decisões judiciais do Superior Tribunal de Justiça¹.

Nesse contexto, o presente trabalho partirá da análise do recente julgado do STJ, proferido nos autos do Recurso Especial n. 1.126.515/PR, no fim do ano de 2013, que representou alteração da orientação que o Tribunal vinha adotando. Posteriormente, será analisado o reiterado uso das malfadadas sanções políticas pelos entes públicos e como tais medidas violam o princípio da preservação da empresa, que não deve ser somente um vetor normativo aplicado durante a extinção da pessoa jurídica, mas durante toda sua existência, evitando-se, por exemplo, a tributação confiscatória e abusiva. Depois, estudaremos as normas que regem o instituto do protesto e da Certidão de Dívida Ativa, no intuito de avaliar a compatibilidade entre referidos instrumentos de cobrança.

2. A virada jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça

Até o final do ano de 2013, o Superior Tribunal de Justiça, por suas primeira e segunda turmas, vinha se manifestando no sentido de que não haveria interesse do Poder Público em levar a protesto a Certidão da Dívida Ativa, haja vista que esta seria um título que já goza de presunção

1. Já tivemos a oportunidade de dissertar sobre o tema outras vezes. Remetemos o leitor para a seguinte obra: MOREIRA, Bernardo Motta; FARO, Maurício Pereira. Protesto de Certidão de Dívida Ativa: Incompatibilidade com a Cobrança de Créditos por Meio de Execução Fiscal. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 18, Editora Magister, p. 49-58, 2010.

de certeza e liquidez e confere publicidade à inscrição do débito na dívida ativa².

A Corte chegou a decidir que o protesto indevido de certidão de dívida ativa não geraria sequer dano moral, justamente porque se trataria de ato desnecessário e inócuo (REsp 1.093.601/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 15/12/2008). Naquela oportunidade, reiterou-se o entendimento de que “a certidão de dívida ativa, além da presunção de certeza e liquidez, é também ato que torna público o conteúdo do título, não havendo interesse de ser protestado, medida cujo efeito é a só publicidade”.

Todavia, recentemente, no julgamento do Recurso Especial n. 1.126.515/PR, a Segunda Turma do STJ alterou a sua orientação para admitir o protesto de CDA. No acórdão, publicado no dia 16/12/2013, o Relator Ministro Herman Benjamin, ao dar provimento ao recurso especial do município de Londrina, que questionava decisão do Tribunal de Justiça do Paraná no sentido de que seria vedado o protesto de títulos que não fossem cambiais, apresentou os seguintes argumentos:

- a) a Lei n. 9.492/97 teria ampliado as espécies de documentos de dívida que poderiam ser levadas ao protesto, o que incluiu a CDA. Acrescentou que, após alteração sofrida com a edição da Lei n. 12.767/12, passaram a constar expressamente entre os títulos sujeitos a protesto as Certidões de Dívida Ativa da União, dos estados, do Distrito Federal, dos municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas;

2. Por todos, vide a seguinte ementa: “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. PROTESTO. DESNECESSIDADE. AUSÊNCIA DE INTERESSE MUNICIPAL. PRECEDENTES. 1. A CDA, além de já gozar da presunção de certeza e liquidez, dispensa o protesto. Correto, portanto, o entendimento da Corte de origem, segundo a qual o Ente Público sequer teria interesse para promover o citado protesto. Precedentes. 2. Agravo regimental não provido”. (AgRg no Ag 1172684/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 05/08/2010, DJe 03/09/2010).

- b) a natureza bifronte do protesto viabilizaria sua utilização, inclusive para a CDA e as decisões judiciais condenatórias transitadas em julgado. O protesto, além de representar instrumento para constituir em mora e/ou comprovar a inadimplência do devedor, seria meio alternativo para o cumprimento da obrigação. Com efeito, o art. 19 da Lei 9.492/1997 disciplina o pagamento dos títulos ou documentos de dívida levados a protesto. Assim, embora a disciplina do Código de Processo Civil (art. 586, VIII, do CPC) e da Lei 6.830/1980 atribua exequibilidade à CDA, qualificando-a como título executivo extrajudicial apto a viabilizar o imediato ajuizamento da Execução Fiscal – ou seja, sob esse restrito enfoque efetivamente não haveria necessidade do protesto –, a Administração Pública vem reiterando sua intenção de adotar o protesto como meio alternativo para buscar, extrajudicialmente, a satisfação de sua pretensão creditória, principalmente em relação aos baixos valores;
- c) da mesma forma do que ocorre em relação aos títulos cambiários, o protesto de CDA seria medida legítima porque pressupõe a anuência do sujeito passivo em relação ao conteúdo do débito. Segundo o Ministro, se a origem do vínculo obrigacional, em vez de contrato ou ato jurídico, for diretamente a lei (é o caso dos tributos) – em que a manifestação de vontade do sujeito passivo é irrelevante –, haveria, na verdade, até menos motivos para recusar o protesto. A inscrição em dívida ativa ou decorreria de um lançamento de ofício, no qual são assegurados o contraditório e a ampla defesa (impugnação e recursos administrativos), ou de confissão de dívida pelo devedor. Em qualquer uma dessas hipóteses, o sujeito passivo terá concorrido para a consolidação do crédito tributário;
- d) a permissão de protesto da CDA estaria de acordo com os objetivos do “II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo”, publicado em 2009. Além disso, o Conselho Nacional de Justiça considerou legais atos normativos das corregedorias dos Tribunais de Justiça do Rio de Janeiro e de Goiás que permitiram a inclusão da CDA entre os títulos passíveis de protesto.

Com o devido respeito ao entendimento do Tribunal, entendemos que o tema merece melhores reflexões, sob pena de ofender direitos constitucionais dos contribuinte. É o que se passa a demonstrar.

3. A inconstitucionalidade das chamadas Sanções Políticas. O princípio da preservação da empresa como limitação ao poder de tributar

Entre os princípios fundamentais previstos na Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB, temos que “*a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos*” (art. 1º) “*os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa*” (inciso IV). A livre iniciativa é, portanto, princípio fundamental do Estado Democrático de Direito, sendo, inclusive, consagrado, dentre os direitos e garantias fundamentais, o direito individual de “*livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer*” (art. 5º, inciso XIII, CRFB).

Por seu turno, a ordem econômica é “*fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa*” (art. 170, CRFB), sendo “*assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei*” (art. 170, parágrafo único, CRFB).

Segundo Eros Grau, a valorização do trabalho humano e o reconhecimento do valor social do trabalho, “*em sua interação com os demais princípios contemplados no texto constitucional, expressam prevalência que José Afonso da Silva reporta como prioridade sobre os demais valores da economia de mercado*”³.

3. GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 99.

Desse modo, percebe-se que o princípio da valorização do trabalho encontra-se vinculado ao princípio da preservação da empresa. Tal se dá também em relação aos princípios constitucionais da dignidade, da livre iniciativa, da livre concorrência e do combate contra o abuso do poder econômico. Vale dizer, o princípio da preservação da empresa está implícito no ordenamento jurídico constitucional, da mesma forma que o princípio da função social da empresa.

Nesse contexto, se a empresa cumpre uma função social e é geradora de empregos e de riqueza, sua preservação não interessa apenas a seus credores, mas também ao Fisco. Por isso, o princípio da preservação da empresa não deve ser restringido ao período de crise econômico-financeira da entidade, mas estendido, em prol dos contribuintes, durante toda a existência da entidade no mercado, como proteção em face do poder de tributar. Nesse sentido, leciona a professora Misabel Derzi que

(...) tomar isoladamente a regra da continuidade da atividade empresarial, para somente aplicá-la em momentos de crise, é torná-la inócua, como lembra Calixto Salomão Filho. No decurso da atividade empresarial, tributos desproporcionais e inadequados à capacidade econômica da empresa, podem ser a causa direta de sua ruína e fulminam os fundamentos do Direito Tributário⁴.

Tendo como vetor tais importantes princípios e garantias constitucionais, fica claro que o Estado não poderá utilizar-se de meios coercitivos que obstem ou restrinjam o exercício de determinada atividade econômica, com o escopo único de impor ao contribuinte a quitação de seus débitos tributários. Cumpre ao Estado buscar satisfazer seu crédito por meio da cobrança extrajudicial (lavrando o respectivo auto de infração

4. DERZI, Misabel Abreu Machado. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 336-358.

em face do administrado inadimplente) ou judicialmente, por meio do processo de execução fiscal, no qual goza de inúmeros privilégios.

As impropriamente denominadas sanções políticas se tratam de sanções administrativas não patrimoniais de caráter interventivo (sanções indiretas) que têm um caráter típico de garantia do crédito tributário, ao pretenderem, mediante força coercitiva, garantir o adimplemento das obrigações tributárias. Ao lado de garantias do crédito tributário e de sanções pesadas contra o inadimplente, são medidas que visam coagir o contribuinte a pagar a exigência ainda que a entenda indevida, ao ponto de tornar-lhe mais interessante pagar o tributo para depois discuti-lo.

O Supremo Tribunal Federal já sumulou a inconstitucionalidade das referidas sanções, nos termos seguintes: “*é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributos*” (Súmula 70); “*é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos*” (Súmula 323) e “*não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais*” (Súmula 547).

Entretanto, do exame da legislação tributária em regência, percebe-se que a Administração Tributária vem tentando, sistematicamente, impor sanções políticas aos contribuintes. Ante a necessidade de incremento da arrecadação para fazer frente ao aumento dos gastos públicos, o Estado, em todos os níveis da Federação, procura garantir suas receitas com instrumentos que possibilitem sua rápida realização, com o desestímulo ao não pagamento. Some-se a isto a presunção das Fazendas Públicas de que o contribuinte não quer pagar impostos, e que, em sua maioria, seriam todos sonegadores e que agiriam de má-fé.

Ocorre que o Estado Democrático de Direito não pode tolerar tais medidas, que estão limitadas por diversos princípios, como os princípios da moralidade administrativa, da proteção da confiança, da razoabilidade e proporcionalidade, além do princípio da preservação da empresa, que, no campo do Direito Tributário, estaria muito próximo ou mesmo

se confundiria com o princípio da capacidade contributiva. Ora, o poder de tributar jamais pode servir de entrave ao exercício dos direitos e garantias fundamentais. Certo é que o Estado tem o dever de combater a sonegação fiscal, de buscar a igualdade e a solidariedade entre os contribuintes e, ainda, de arrecadar tributos para a manutenção de suas atividades essenciais. Mas sempre com o respeito à liberdade.

Visto esse ponto, cumpre agora entendermos por que o protesto de CDA configura meio coercitivo indevido para o adimplemento do débito tributário, isto é, uma verdadeira sanção política.

4. Impossibilidade de se levar a Certidão de Dívida Ativa a Protesto por configurar ilegítima Sanção Política

Causaram-nos uma certa perplexidade as assertivas do Ministro Relator Herman Benjamin, ao julgar o REsp n. 1.126.515/PR acima referido, no sentido de que além de o protesto possuir a natureza tradicional de meio de prova da inadimplência do devedor, constituiria tal ato “relevante instrumento de cobrança extrajudicial”. O Ministro chegou a aduzir que a Lei de Execuções Fiscais (n. 6.830/80) apenas regulamentaria a atividade judicial de recuperação dos créditos públicos, e não vedaria a adoção de mecanismos extrajudiciais para essa finalidade.

Com o devido acatamento, não nos parece ser escorreito esse entendimento. Ora, se a Lei de Execuções Fiscais já prevê a forma de cobrança dos créditos do Estado e não diz nada sobre a possibilidade do protesto, é realmente possível protestar? Ou melhor, diante do arcabouço legal e prerrogativas da cobrança fiscal, seria realmente necessário protestar a CDA?

O ato de protesto, em nosso ordenamento, encontra-se regulamentado pela Lei n. 9.492, de 10 de setembro de 1997, a qual dispõe, em seu art. 1º, no seguinte sentido:

Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.

Sendo assim, a importância em se efetuar o protesto do título reside justamente no fato de que, sem esse ato, não haveria prova apta e suficiente a permitir que o credor do título emitido pudesse levá-lo ao Judiciário visando sua execução.

Acerca da natureza do protesto e a importância de sua realização, confira-se o magistério de Fábio Ulhoa Coelho: “o protesto deve-se definir como ato praticado pelo credor, perante o competente cartório, para fins de incorporar ao título de crédito a prova de fato relevante para as relações cambiais”⁵.

Cabe dizer, assim, que é o protesto que conferirá ao título de crédito, de maneira geral, a certeza e a liquidez necessárias para ser executado, decorrendo daí a importância de ser levado a protesto nos respectivos cartórios. *Contrario sensu*, nos casos em que o título não necessite desse ato de seu possuidor para ser executado, obviamente que o protesto do título configurará abuso de direito, acaso efetuado.

No caso de Certidões de Dívida Ativa, estas são títulos executivos extrajudiciais produzidas unilateralmente pela Fazenda Pública (federal, estadual, distrital ou municipal), cuja previsão encontra guarida no art. 585, inciso VII, do Código de Processo Civil:

Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais: (...)

VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei.

5. COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. v. I, p. 415.

Esta modalidade de título executivo extrajudicial, consoante disposto na regra acima transcrita, obedecerá às disposições da legislação específica para sua constituição, sendo certo que tais regras encontram-se insertas na Lei n. 6.830/1980, a qual disciplina as Execuções Fiscais, mais especificamente no art. 2º, que dispõe de forma detida acerca da regular inscrição e respectiva expedição da Certidão de Dívida Ativa, afirmando por meio de seu § 3º que a inscrição em dívida ativa conferirá a liquidez e certeza do título:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (...) § 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Nesse sentido, fácil a percepção de que a liquidez e a certeza do título executivo acima mencionado decorrem diretamente da lei, sendo portanto, absolutamente desnecessário seu protesto a fim de se iniciar a execução forçada. A simples expedição da Certidão de Dívida Ativa pelo ente público competente já é suficiente para que se promova a Execução Fiscal, nos moldes da referida lei especial.

Repare-se que a não exigência do protesto no caso das CDA's decorre dos privilégios que foram garantidos à Fazenda Pública com a edição da Lei n. 6.830/80, a fim de facilitar a recuperação de seus créditos, agilizando assim, o início da fase judicial, cabendo a essa lei regular a constituição desse título de natureza pública.

Ademais, é inquestionável que esta norma não prevê a possibilidade de protesto do mencionado título em qualquer hipótese, sendo previsto

tão somente para os demais títulos executivos, decorrentes de relações disciplinadas pelo Direito Civil ou Comercial.

Nesse passo, não se deve confundir um procedimento (protesto) no direito civil com outro (expedição de CDA), tendo em vista a relação jurídica entre credor e devedor. Na seara do Direito Civil e Comercial a relação é eminentemente privada, ao passo que no Direito Tributário o vínculo é de Direito Público, com todas as consequências inerentes a este, dentre as quais a necessidade de agir em consonância com a Lei n. 6.830/80, observando os preceitos nela inseridos.

E por que o protesto de CDA's configura sanção política?

Como visto anteriormente, o protesto de um título extrajudicial, ainda que supostamente líquido e certo, como é o caso da CDA, acarreta a indicação e inscrição do débito nele consubstanciado na Certidão de Protestos de Títulos, de modo que deverá ser expedida com efeitos de positiva, caso requerida por algum parceiro comercial do contribuinte.

Esse fato, obviamente, dificulta sobremaneira as atividades empresariais deste, posto se tratar de documento amplamente consultado no âmbito das relações privadas, eis que indicativo da adimplência dos débitos da parte. Ou seja, por meio dessa certidão, teoricamente, poder-se-ia aferir se o contratante usualmente costuma deixar de adimplir seus compromissos financeiros ou se, ao contrário, trata-se de fiel pagador de suas dívidas.

Nesse importante contexto, tendo em conta que a existência de protestos em nome de qualquer contribuinte que esteja sujeito à prática de atividades comerciais é deletéria ao deslinde de suas atividades negociais, por óbvio que se busca manter a Certidão de Protesto de Títulos sempre em caráter negativo, sendo certo que a efetivação do protesto desses títulos é meio coercitivo para o pagamento dos débitos consubstanciados nos mesmos.

Em âmbito privado, essa coerção é absolutamente razoável, haja vista que o título é produzido bilateralmente pelas partes⁶.

Contudo, no âmbito do direito público, no qual é produzida a Certidão de Dívida Ativa, essa coerção indireta – verdadeira sanção política – é inadmissível, já que a Administração Pública goza de meio específico para cobrar seus débitos, qual seja a Execução Fiscal, disciplinada pela Lei n. 6.830/80, sendo o protesto meio coercitivo absolutamente irrazoável e ilegal.

É importante ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou reiteradas vezes acerca da completa falta de interesse da Fazenda Pública em protestar a Certidão de Dívida Ativa, decorrendo dessa interpretação que o único objetivo em efetuar-se o protesto é aplicar sanção política ao contribuinte. Esses fundamentos de decidir foram simplesmente negligenciados pelo próprio Tribunal ao alterar sua orientação jurisprudencial. Espera-se que haja alguma revisão ou mesmo uniformização na Primeira Seção do STJ ou que o STF possa avaliar o tema sob o enfoque do direito constitucional.

Como já dito anteriormente, o protesto de CDA é desnecessário para o ajuizamento da Execução Fiscal, restando claro que o uso deste meio de coerção pela Fazenda Pública configura verdadeira sanção política, objetivando coagir o contribuinte, de maneira indireta, ao pagamento dos valores consubstanciados nas mencionadas certidões, sem sequer possibilitar que possa se defender por meio de Embargos à Execução, previstos na legislação que rege as Execuções Fiscais.

6. Venosa, citando Ermínio Amarildo Darold, assinala que o protesto “guarda, também, a relevante função de constranger legalmente o devedor ao pagamento, sob pena de ter lavrado e registrado contra si ato restritivo de crédito, evitando, assim, que todo e qualquer inadimplemento vislumbre na ação judicial a única providência jurisdicional possível” (VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 471).

A propalada utilidade “social” do protesto da CDA, que teria por escopo aumentar a efetividade da arrecadação dos créditos fiscais é, na verdade, um eufemismo para amenizar a efetiva coação indireta do contribuinte para a quitação de tributos, sem utilizar-se do arcabouço jurídico-tributário próprio. O raciocínio das Fazendas Públicas é o seguinte: se não há interesse do Poder Público em ajuizar a Execução Fiscal para cobrança de pequenos valores, por que não constranger o contribuinte a quitá-los mediante o protesto?

Outro ponto relativo ao tema merece ser trazido ao debate: uma norma que pretenda transferir a terceiros a atividade de cobrança da dívida ativa, viola frontalmente o preceito do § 3º do art. 131 da Constituição da República de 1988, segundo o qual “*na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*”. Pelo princípio da simetria, nos Estados-Membros e Municípios, competirá, privativamente, às procuradorias estaduais e municipais, a cobrança judicial e extrajudicial da dívida ativa.

Nesse sentido, veja-se o seguinte trecho do voto proferido pelo Min. Celso de Mello, relator da ADI n. 881-1/ES, DJ de 25.04.1997:

A outorga dessas funções jurídicas à Procuradoria-Geral do Estado – mais precisamente aos Procuradores de Estado – decorre de um modelo estabelecido pela própria Constituição Federal, que, ao institucionalizar a Advocacia de estado, delineou o seu perfil e discriminou as atividades inerentes aos órgãos e agentes que a compõem. O conteúdo normativo do artigo 132 da Constituição da República revela os limites materiais em cujo âmbito processar-se-á a atuação funcional dos integrantes da Procuradoria-Geral do Estado e do Distrito Federal. Nele contém-se norma que, revestida de eficácia vinculante e cogente para as unidades federadas locais, não permite conferir a terceiros – senão os próprios Procuradores do Estado e do Distrito Federal, selecionados em concurso público de provas e títulos – o exercício intransferível e indisponível das

funções de representação estatal e de consultoria jurídica do Poder Executivo.

Cumpra registrar que, em matéria semelhante, a própria Associação Nacional dos Procuradores de Estado (ANAPE), impetrou ADI (n. 3786-2) contra a Resolução do Senado n. 33/2006 que “*autoriza a cessão, para cobrança, da dívida ativa dos Municípios a instituições financeiras*”, pois, entre outros argumentos pela inconstitucionalidade, referida legislação retiraria importantes atribuições das Procuradorias, especificamente a que se refere à cobrança da dívida ativa.

E, naqueles autos, o Parecer do d. Procurador-Geral da República foi justamente pela inconstitucionalidade da resolução senatorial, ao fundamento de que “*a cobrança da dívida ativa não pode ser transferida a terceiros particulares, sob pena de violação à Constituição*” (fl. 289 dos autos).

É dizer, toda a atividade de cobrança judicial e extrajudicial do crédito tributário é de responsabilidade exclusiva das Procuradorias Federais, Estaduais e Municipais, sendo vedado que terceiros, como é o caso de Tabeliães de Protesto de Título, atuem nessa seara por meio dos atos de protesto.

5. A Certidão de Dívida Ativa como título executivo extrajudicial produzido unilateralmente pela Fazenda Pública

O Ministro Herman Benjamin, em suas razões de decidir, fez questão de registrar que não se confundiria o poder unilateral do Fisco de constituir o crédito tributário com a situação posterior da inscrição em dívida ativa. Para o Ministro, esta última nunca seria feita “de surpresa”, sem o conhecimento do sujeito passivo, pois a inscrição em dívida ativa ou decorreria de um lançamento de ofício, no qual são assegurados o contraditório e a ampla defesa (impugnação e recursos administrativos), ou de confissão de dívida pelo devedor.

Como, em qualquer uma dessas hipóteses, o sujeito passivo teria concorrido para a consolidação do crédito tributário, segundo o Ministro Relator, seria possível sim o protesto do título daí decorrente. O Ministro afirma que nas hipóteses em que a constituição do crédito tributário se dá mediante o denominado autolançamento (entrega de DCTF, GIA, etc., isto é, documentos de confissão de dívida), a atitude do contribuinte de apurar e confessar o montante do débito é equiparável ao do emitente de cheque, nota promissória ou letra de câmbio.

Nesse ponto, é de suma importância fazermos algumas considerações, por entendermos, *data venia*, que o equívoco do julgamento foi flagrante, especialmente no que diz respeito à suposta participação do contribuinte na emissão da Certidão de Dívida Ativa no caso da constituição do crédito tributário pela declaração do sujeito passivo (débitos “confessados” ou crédito tributário “não contencioso”).

De fato, tem-se entendido, no cotidiano das relações tributárias, que a circunstância de o contribuinte já ter prestado informações à Fazenda Pública, por meios de declarações, o tornaria confesso quanto aos fatos declarados, motivo pelo qual estaria dispensado o processo administrativo, autorizando, de imediato, a inscrição do débito em dívida ativa, dando-se início à Execução Fiscal.

O entendimento de que a declaração do tributo por meio de DCTF (Declaração de Contribuições e Tributos Federais), ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário foi adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do Recurso Especial representativo de controvérsia n. 962.379/RS, julgado no regime dos recursos repetitivos.

Esse iterativo entendimento do STJ foi sumulado do seguinte modo: *“a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”* (Súmula 436, Primeira Seção, DJe 13/05/2010).

Na prática, a constituição do crédito tributário deixou de ser atividade privativa da autoridade administrativa “*tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo*” (art. 142 do CTN). A entrega de declaração tornou-se uma atividade de alto risco para o contribuinte, que pode ver-se compelido a liquidar tributo que não decorre da efetiva ocorrência do fato gerador, em montante não correspondente ao previsto na legislação, ou mesmo em situações em que ele próprio não seria o sujeito passivo da obrigação.

A despeito da irresignação de boa parte da doutrina, que considera que essa figura do débito “confessado” viola o princípio do contraditório, assegurado constitucionalmente aos litigantes em processo administrativo, fato é que todos os Tribunais têm admitido tal procedimento.

Agora, aproveitar-se da figura do crédito tributário “não contencioso” e considerar que a declaração do sujeito passivo, ao constituir o crédito tributário, aproxima a emissão da Certidão de Dívida Ativa a um cheque ou nota promissória, como fez o Ministro Relator, é atentar contra o bom senso, ignorando o próprio ordenamento jurídico.

O sistema jurídico positivo confere liquidez e certeza ao título executivo constituído com a inscrição em dívida ativa, mas confere *status* de controle interno da legalidade ao ato de inscrição. Por isso, os atributos conferidos à CDA de liquidez e certeza decorrem da imposição legal de que haja o controle de legalidade por parte das Procuradorias dos entes públicos, isto é, profissionais habilitados para realizar a última verificação do crédito tributário. A legislação admite a lavratura de um título executivo – líquido e certo – não porque decorreria de uma confissão de dívida por parte do sujeito passivo!

É sim a CDA o único título executivo extrajudicial no qual não há, de maneira expressa, a manifestação de vontade do devedor. No caso específico da Certidão de Dívida Ativa, a formação de título executivo extrajudicial independe da prévia manifestação da vontade do devedor,

ou da intervenção do Estado-Juiz, como sucede nos demais documentos elencados no Código de Processo Civil⁷.

Essa correlação foi feita com primazia pelo professor Raphael Silva Rodrigues, que demonstrou a total desnecessidade do protesto de CDA:

Outra distinção da Certidão de Dívida Ativa em relação aos demais títulos executivos extrajudiciais, previstos no artigo 585, I a IV, do CPC, está no fato de que ela é constituída unilateralmente pela Fazenda Pública. Isto quer dizer que o ato de inscrição é privativo e autônomo e se opera indiferentemente da concordância ou não do devedor, o que não ocorre nos títulos executivos extrajudiciais comuns. Concluindo, a certidão de dívida ativa é um título executivo extrajudicial dotado de inúmeros privilégios, pois é o meio pelo qual a Fazenda Pública executa os seus créditos. E para promover o ajuí-

7. Para Cândido Rangel Dinamarco, títulos executivos extrajudiciais “são os atos da vida privada aos quais a lei processual agrega tal eficácia e assim também são as inscrições de dívida ativa” (DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. v. IV, p. 248). Os títulos executivos extrajudiciais são aqueles formados entre credor e devedor, fora do âmbito do Poder Judiciário, tendo origem na manifestação de vontade das partes de um contrato e estão previstos no rol do art. 585 do CPC. Confira-se: “Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais: I - a letra de câmbio, a nota promissória, a duplicata, a debênture e o cheque; II - a escritura pública ou outro documento público assinado pelo devedor; o documento particular assinado pelo devedor e por duas testemunhas; o instrumento de transação referendado pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública ou pelos advogados dos transatores; III - os contratos garantidos por hipoteca, penhor, anticrese e caução, bem como os de seguro de vida; IV - o crédito decorrente de foro e laudêmio; V - o crédito, documentalmente comprovado, decorrente de aluguel de imóvel, bem como de encargos acessórios, tais como taxas e despesas de condomínio; VI - o crédito de serventuário de justiça, de perito, de intérprete, ou de tradutor, quando as custas, emolumentos ou honorários forem aprovados por decisão judicial; VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; VIII - todos os demais títulos a que, por disposição expressa, a lei atribuir força executiva”. O título extrajudicial independe de prévio processo de conhecimento, motivo pelo qual o seu grau de eficácia é menor em relação ao título judicial, na medida em que se amplia a matéria de defesa permitida ao devedor, através dos embargos (art. 745).

zamento da ação de execução fiscal, não é necessário o protesto da certidão de dívida ativa, haja vista que o Código de Processo Civil e a Lei de Execução Fiscal exigem que a ação de cobrança se fundamente em título líquido e certo⁸.

Há muito, ao dissertar sobre a “ação de Execução Fiscal”, Ronaldo Cunha Campos demonstrou que o título executivo extrajudicial, via de regra, encontra seu fundamento no consenso das partes. Para o saudoso professor, no caso da Execução Fiscal, a Fazenda Pública não exhibe título em que tal consenso se traduza, de modo que, se estável o resultado do procedimento administrativo e conseqüentemente a inscrição em dívida ativa e a certidão, o consenso do devedor é substituído pelo contraditório oferecido nesse procedimento⁹. Assim sintetiza seu entendimento:

A Fazenda cria a oportunidade de impugnar sua pretensão com vista à formação de título unilateral. O consenso (concordância do obrigado), característica do título extrajudicial, ver-se-ia neste terreno substituído pelo mecanismo acima apontado. A presunção de certeza (que substitui o consenso) implica a abertura da oportunidade de impugnar a pretensão fiscal. Esta oportunidade é peça essencial ao mecanismo da substituição do consenso. A presunção assim criada proviria portanto de: a) incorrência de impugnação. Desta ausência se presumiria a aceitação da exigência fiscal pelo devedor; b) rejeição das razões de resistência à pretensão, ou seja, da impugnação, em procedimento sujeito às regras próprias. Presumir-se-ia o caráter infundado desta resistência precisamente porque se submeteu esta a um reexame, isto em procedimento quando se teria assegurado ao impugnante oportunidade de provar os fundamentos de sua resistência, de sua impugnação. A presunção de certeza e liquidez, em

8. RODRIGUES, Raphael Silva. Protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA): aspectos constitucionais, legais e processuais. *Revista Dialética de Direito Processual*, v. 133, 2013, p. 106.

9. CAMPOS, Ronaldo Cunha. *A ação de Execução Fiscal*. Rio de Janeiro: Aide, 1995. p. 60-61.

matéria tributária, repousaria assim em sistemática onde a obrigação oferta da oportunidade de impugnar a pretensão fiscal (CTN, art. 145, I) assume o papel de viga mestra¹⁰.

Na esteira do entendimento do jurista acima apontado, para se aceitar o processo de Execução Fiscal, é mister a apresentação do título executivo extrajudicial, a saber, a certidão de dívida ativa. Formada unilateralmente, esta somente manteria o seu caráter executivo se apoiada em regular procedimento e processo administrativo, assegurando-se ao cidadão contribuinte o contraditório e ampla defesa, o que somente há quando assegurado o processo tributário administrativo.

Definitivamente não há como admitir o consenso ou mesmo participação do contribuinte, no caso dos “débitos confessados”. As legislações tratam as declarações dos contribuintes como confissões, sendo-lhes tolhido o acesso ao processo administrativo fiscal (crédito tributário “não contencioso”) e admitindo-se a constituição do crédito tributário e sua posterior inscrição em dívida ativa. É absurda a tentativa de equiparar tal ato à emissão de um título cambiário!

Não se pode perder de vista que a suposta confissão somente teria validade na medida em que efetivamente corresponder ao fato. Em não havendo essa correlação, inexistindo os fatos, a declaração viciada de vontade em nada interessaria ao Direito Tributário. Como é cediço, a obrigação tributária, perante o princípio da legalidade, decorre exclusivamente de lei (e não da vontade das partes), de modo que, mesmo que o sujeito passivo confesse a ocorrência do fato jurídico tributário e, posteriormente, reste provado que aquele fato não ocorreu, a sua manifestação de vontade demonstrada na confissão não terá o condão de validar a obrigação.

10. CAMPOS, Ronaldo Cunha. *A ação de Execução Fiscal*. Rio de Janeiro: Aide, 1995. p. 65-66.

Por isso, é falacioso o argumento de que haveria participação do sujeito passivo na lavratura da CDA, para fundamentar o direito de levá-la a protesto, principalmente em se tratando de “débitos confessados” pelo devedor.

Mais uma vez, estamos diante da tolerância da jurisprudência a atos abusivos e atentatórios ao direito dos contribuintes, em nome da praticidade. Não se pode admitir o constrangimento do sujeito passivo em nome da eficiência! Certamente, não é o direito de protestar a CDA que diminuirá o abarrotamento do Poder Judiciário.

6. Conclusão

Considerando que o protesto se demonstra como inegável medida de restrição ao contribuinte que objetiva, de forma indireta, o pagamento de tributo, cerceando o pleno exercício de sua atividade empresarial, configura-se como manifesta sanção política aplicada pela Fazenda Pública, o que, conforme já expressado pela doutrina e já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, afigura-se inconstitucional¹¹.

A preocupação do recente julgamento do STJ, que voltou atrás, admitindo o protesto de CDA's para obter resultados positivos, como o cumprimento da obrigação definida no título sem a intervenção do Poder Judiciário, irá, na realidade, criar mais litígios e insatisfações, aumentando, reflexamente, o número de demandas judiciais, objetivando, por exemplo, a sustação do protesto, mecanismo muito utilizado no âmbito

11. “(...) o Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acertamento da relação tributária, para em função deles – e mediante interdição ou grave restrição ao exercício de atividade empresarial, econômica ou profissional – constranger o contribuinte a adimplir obrigações fiscais eventualmente em atraso.” (Voto do Min. Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, nos autos RE n. 413.782/SC, Tribunal Pleno, Relator Min. Marco Aurélio, DJ de 03/06/2005).

das relações empresariais, ou mesmo objetivando indenizar o dano moral decorrente do protesto indevido.

É sabido e ressabido que o protesto de título gera uma série de dificuldades para aquele que teve o título protestado. Os contribuintes que, mesmo diante de débitos tributários indevidos, unilateralmente constituídos em CDA's, e indevidamente protestados pela Fazenda Pública, terão dificuldades na obtenção de crédito no mercado e até mesmo em adquirir produtos de fornecedores. Lembre-se ainda, restarão prejudicados para participar de qualquer licitação ou concorrência pública.

Por isso, para nós, a inconstitucionalidade da medida é evidente, constituindo sanção política, que atenta contra a preservação da empresa. Não é possível se admitir a constrição do patrimônio do contribuinte e o seu constrangimento em nome da eficiência.

TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE “VIRTUAL” NO BRASIL: A GUERRA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS CONTINUA

Rafael Correia Fuso

1. Introdução

O presente trabalho busca investigar a tributação existente nos softwares, a existência de conflito de competência tributária e a jurisprudência editada pelo Poder Judiciário, além do posicionamento dos Estados e Municípios sobre a tributação desses programas.

2. O software e sua tributação pelos Estados e Municípios

2.1. Conceito de software e o meio virtual

Nos termos do artigo 1º da Lei n. 9.609/98, software é “a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos baseados em técnicas digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”.

O software se enquadra como um bem de informação, quando seu valor de mercado deriva principalmente do seu conteúdo informacional.

Pode-se dizer que o software é composto de um programa que pode ou não necessitar de um suporte físico (Compact Disc, DVD, Blu-ray Disc etc.) para a distribuição das informações nele contidas.

Quando necessita de um suporte físico e o referido software é produzido em série, sendo comercializado no varejo para pessoas físicas e jurídicas, estamos diante do chamado “software de prateleira” ou “off the shelf”.

Contudo, quando se tratar de um software que tem como objetivo a realização de um serviço para um usuário em especial, estamos diante do chamado “software por encomenda” ou “customizado”, haja vista suas características individuais, ou seja, seu conteúdo é criado de forma personalizada para atender as necessidades daquele usuário.

Já o software “virtual” ou baixado via *download* não possui qualquer suporte físico, podendo assumir a figura de software de prateleira ou software por encomenda, dependendo das suas características de comercialização e produção. Se a comercialização for em série e a varejo, estaremos diante do “software de prateleira virtual”; se for produzido de forma individualizada a um usuário especial, estaremos diante do “software por encomenda virtual”.

O que define se o software é de prateleira ou por encomenda é a sua destinação: (i) se para o mercado de consumidores num âmbito geral ou setorial – prateleira; (ii) se para determinado consumidor, mantendo condições de individualidade e exclusividade regidas numa cessão do direito de uso de software – por encomenda.

A questão virtual nada mais é que a forma de comercialização ou cessão da licença do software, não implicando diferenças na classificação “encomenda” ou “prateleira”.

Em razão da evolução tecnológica do software e diante de um cenário com peculiaridades próprias da comercialização do software virtual, recomenda-se a edição legislativa de regras para tratar de forma expressa de critérios da regra-matriz de incidência tanto na comercialização quanto na cessão de licença dos softwares por meios virtuais, como forma de dar segurança jurídica aos administrados.

2.2. Tributação do software pelos Estados e Municípios

A tributação do software no Brasil ainda é dependente de regras de eliminação de conflito de competência; há ainda muitas questões controvertidas na doutrina; a jurisprudência ainda necessita dos efeitos da repercussão geral ou do recurso repetitivo, como forma de vincular o Poder Judiciário numa uniformização de entendimentos quanto à matéria e as legislações em vigor que tratam da tributação dos softwares, de maneira geral, não dispõem sobre o meio virtual.

Portanto, estamos transitando num campo ainda pendente de linguagem, seja das regras do direito, seja dos intérpretes e aplicadores do direito.

É notório no sistema jurídico que as competências tributárias são fixadas no texto constitucional¹, servindo as leis complementares para dirimir conflito de competência².

Tal fato se dá pela dúvida em relação ao próprio produto software, se uma mercadoria ou um serviço.

O que temos como premissa é que sobre uma mesma base de cálculo tributária que envolva uma operação com o software, seja por meio físico ou por meio virtual, não é admitida a incidência tributária sobre o valor do software (conteúdo ou suporte físico) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) conjuntamente com o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Esse inclusive é o entendimento extraído do disposto no artigo 1º, § 2º, da Lei Complementar n. 116/2003³.

1. Quanto ao ISS, a competência para se tributar os serviços está definida no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, e quanto ao ICMS a competência está definida no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal.

2. Vide artigo 146, inciso I, da Constituição Federal.

3. “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços

O conflito de competência relativo ao software revela-se principalmente em decorrência da sua natureza. Enquanto alguns aplicadores do direito entendem que o software é mercadoria, sujeito ao ICMS, outros sustentam que se trata de serviço, de uma obra intelectual, sujeito ao ISSQN.

Nesse aspecto, o que está no campo de incidência do ISSQN são os licenciamentos ou cessão do direito de uso de softwares.

Destaca-se que os Municípios vêm aplicando o entendimento de que a licença ou cessão do uso do software é uma prestação de serviço, por isso tributada pelo ISSQN, ainda que o software seja classificado como de prateleira.

Já os Estados legislaram para tributar sobre uma base de cálculo definida, qual seja o valor do meio físico de veiculação do software, melhor visto a seguir.

Assim, no Brasil, podemos afirmar, em linhas gerais, que os Municípios tributam pelo ISSQN a licença ou a cessão do direito de uso de software e os Estados tributam pelo ICMS o meio físico de veiculação do software. Contudo, conforme será analisado a seguir, há uma tendência de os Estados virem a abandonar o conceito de meio físico e passar a tributar o software virtual de prateleira.

2.2.1. Incidência do ISSQN na licença de uso do software

A Lei Complementar n. 116/2003 dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos muni-

constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...)

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias”.

cípios e do Distrito Federal, e serve de base para a instituição e regulamentação do referido imposto.

Especificamente quanto ao software, o item 1.05 da Lista de Serviços trazida na Lei Complementar n. 116/2003, prescreve que o licenciamento ou cessão do direito de uso de programa de computador é tributado pelo ISSQN.

No licenciamento ou na cessão do direito de uso o adquirente não recebe o programa, mas um simples certificado autorizando o uso do software ou a ampliação do número de usuários em sistemas multiusuários.

Observe-se ainda que não há restrição ou limitação na norma geral do ISSQN (Lei Complementar n. 116/2003), quanto à tributação de qualquer licenciamento ou cessão do direito de uso do software.

Nesse aspecto, se os Estados optaram por tributar por meio de suas regras apenas o meio físico de veiculação do conteúdo do software, tal fato cria um problema quanto à tributação do conteúdo do software, qual seja o programa de computador.

Aproveitando-se dessa lacuna, autoridades públicas municipais acabaram vislumbrando a possibilidade de tributar os licenciamentos e cessões de uso também dos softwares de prateleira, fulcradas no entendimento omissivo da legislação tributária que deveria tratar do conflito de competência.

Para esses entes que interpretam de forma extensiva a tributação sobre a licença do software de prateleira, não haveria, em princípio, uma dupla incidência tributária sobre o produto, visto que o Estado tributa o meio físico e o Município a parte intelectual.

Sobre os contratos que envolvem os softwares, Rui Saavedra transcreve:

... quando o software standard é licenciado – a licença é uma permissão para fazer algo que de outro modo seria ilícito –, há na

verdade dois contratos: por um lado, um contrato para que sejam fornecidas as manifestações físicas do software; e por outro, um contrato para atribuição de uma licença de uso do software. O contrato pelo qual o cliente é investido na posse do software será um contrato de compra e venda ou de doação se a propriedade sobre os meios físicos for transmitida ao licenciado; se não houver essa transmissão, tratar-se-á de um contrato de locação ou, porventura, de comodato. Mas o contrato de licença subsiste paralelamente, e é importante porque – como veremos – os produtores de software, após a entrega do exemplar software, continuam preocupados em proteger os direitos de propriedade intelectual sobre o software por eles criado, e em impor restrições ao uso do software entregue⁴.

Com isso, sob essas premissas, os negócios jurídicos que envolvam o software estão fundados em prestação de serviços a terceiros, e não circulação de mercadorias, conforme entendimentos de alguns juristas e aplicadores do direito, pois quando se vende um software não se transfere a propriedade, mas apenas direitos de uso do software de prateleira, pois a propriedade do software continua na empresa que registrou o produto nos termos e forma do artigo 7º, inciso XII, da Lei n. 9.610/98⁵ e artigo 2º da Lei n. 9.609/98⁶.

4. SAAVEDRA, Rui. *A proteção jurídica do software e a internet*. Lisboa: Don Quixote, 1998. p. 79-80.

5. “Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

XII – os programas de computador;”

6. “Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

(...)

§ 2º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

(...)

Fundamentos contrários a essa tese se constroem ao considerar que a norma geral do ISSQN, quando se refere à licença e cessão de uso do software, está tratando apenas do software por encomenda, visto que o software de prateleira é uma mercadoria, não podendo ser atingido pela regra de tributação dos Municípios.

Daí o conflito de competência entre Estados e Municípios em relação aos softwares de prateleira, melhor explorado em item próprio deste trabalho.

2.2.2. Incidência do ICMS na comercialização física do software de prateleira

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS – é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo tratado pela Lei Complementar n. 87/1996, que serve de norma geral para a instituição e regulamentação do referido tributo.

O ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios e sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei

§ 4º Os direitos atribuídos por esta Lei ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior, desde que o país de origem do programa conceda, aos brasileiros e estrangeiros domiciliados no Brasil, direitos equivalentes.

§ 5º Inclui-se dentre os direitos assegurados por esta Lei e pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País aquele direito exclusivo de autorizar ou proibir o aluguel comercial, não sendo esse direito exaurível pela venda, licença ou outra forma de transferência da cópia do programa.

(...).”

complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.⁷

Quanto ao software de prateleira, a legislação dos Estados considerou como base de cálculo tributável pelo ICMS apenas o suporte físico do produto, não tributando o conteúdo intelectual.

É o que se observa das regras editadas por alguns Estados:

Decreto n. 51.619/2007 do Estado de São Paulo (revogado pelo Decreto n. 61.522/2015)

Artigo 1º - Na operação realizada com programa para computador (“software”), personalizado ou não, o ICMS será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático.

Parágrafo único - O disposto no “caput” não se aplica aos jogos eletrônicos de vídeo (“videogames”), ainda que educativos, independentemente da natureza do seu suporte físico e do equipamento no qual sejam empregados.

Decreto n. 27.307/2000 do Estado do Rio de Janeiro

Art. 1º A base de cálculo do ICMS nas operações realizadas com programa de computador (“software”) não personalizado corresponderá ao dobro do valor de mercado de seu suporte físico (CD, disquete ou similar).

Parágrafo único. Entende-se por programa de computador não personalizado aquele destinado à comercialização ou industrialização.

Decreto n. 43.080/2002 do Estado de Minas Gerais

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

XV - na saída ou no fornecimento de programa para computador:

7. Redação do disposto no artigo 2º da Lei Complementar n. 87/96.

- a - exclusivo para uso do encomendante, o valor do suporte físico ou informático, de qualquer natureza;
- b - destinado a comercialização, duas vezes o valor de mercado do suporte informático; (...)

Portanto, o software classificado como de prateleira, para os Estados, tem como base de cálculo apenas o valor do suporte físico, abrindo mão esses entes políticos de tributar o suporte intelectual.

Essa questão de abrir mão quanto à tributação do conteúdo do software é discutível, visto que os Municípios defendem que sobre a licença do programa há incidência do imposto sobre serviços.

Nestes termos, esse conflito, que na minha visão não é aparente, mas real, possui de um lado os Estados apenas tributando o suporte físico do software de prateleira e de outro os Municípios tributando o conteúdo.

Destaca-se que há Convênio do Confaz permitindo que Estados legislem para considerar que a base de cálculo do ICMS dos programas de computador seja equivalente a 7%⁸, contudo não há autorização para a tributação apenas do suporte físico.

Portanto, em princípio, segundo o disposto na Lei Complementar n. 24/75, a tributação apenas sobre o valor do suporte físico do software pelos Estados estaria sob o manto da inconstitucionalidade, em razão da falta de lei complementar prevendo essa redução, bem como em razão da falta de convênio autorizativo do Confaz.

8. Vide Convênio Confaz n. 84/96.

2.3. Tributação do software virtual e o conflito de competência entre o ISS e o ICMS

Outro ponto que merece análise é a comercialização do software pelo meio virtual, pois muitas vezes há a ausência da exteriorização do negócio jurídico firmado entre as partes, seja quanto à contratação ou importação do programa, seja porque as operações de baixa do programa são realizadas via internet, o que torna difícil estabelecer qual seria o estabelecimento que comercializou o software para efeitos de incidência do ICMS ou o local da prestação do serviço para efeitos de incidência do ISSQN.

O Estado do Mato Grosso, por exemplo, editou a Lei Estadual n. 7.098/98, trazendo em suas hipóteses de incidência do ICMS o software virtual. *In verbis*:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

(...)

VI - sobre as operações com programa de computador – software –, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados.

Contudo, a despeito da existência da referida regra, o fato é que a matéria é objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade⁹, sob o fundamento de vício formal, pois compete à Lei Complementar Federal tratar de normas gerais em matéria de legislação tributária, especificamente sobre definição de tributos, fatos geradores, base de cálculo, contribuintes, além da violação à competência tributária.

Nestes termos, com base nas regras atuais e vigentes, é possível aplicar os seguintes preceitos às operações com os softwares virtuais: (i) o programa feito “por encomenda” deve ser considerado uma prestação de serviço, adotando-se o critério da competência tributária para se

9. ADI n. 1.945/STF.

exigir o ISS o local do estabelecimento adquirente do serviço¹⁰; (ii) o programa produzido em série e em larga escala, denominado software “de prateleira”, mesmo que adquirido via *download*, pode ser classificado como uma mercadoria, existindo tributação do ICMS apenas sobre o valor do meio físico, o que não se aplica nos casos de *download*.

Tanto em um caso quanto em outro, o fato é que há uma dificuldade muito grande de as autoridades fazendárias fiscalizarem e exigirem esses tributos dos adquirentes ou licenciados do software, visto que a licença e a aquisição são fornecidas por empresa no exterior e o destinatário efetua o pagamento, na maioria das vezes, por meio de cartão de crédito internacional¹¹, ou mediante remessa de valores por contrato de câmbio ao exterior.

Essas formas de quitação não são acessíveis às autoridades fazendárias, o que torna o trabalho de apuração e exigência dos tributos algo impraticável de ser realizado nos dias atuais.

Com isso, estamos diante de uma ineficácia técnica semântica¹² quanto à atividade de fiscalização, visto que a falta de acesso das autoridades fazendárias às informações dos negócios jurídicos realizados entre as partes nas operações com softwares virtuais não permite o conhecimento dos fatos jurídicos tributários, por ausência de elementos materiais para tanto.

Também é fato que as normas gerais e abstratas que tratam da tributação dos softwares apresentam lacunas quanto à competência

10. Vide artigo 3º, inciso I, da Lei Complementar n. 116/2003.

11. Utilizando-se muitas vezes do pagamento das faturas do cartão de crédito através de contas bancárias no exterior.

12. São normas que fazem a previsão de ocorrências factuais possíveis, mas, tendo em vista dificuldades de ordem material, inexistem condições para que se configure em linguagem a incidência jurídica, conforme teoria do Prof. Tércio Sampaio Ferraz Junior. *Teoria da Norma Jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

tributária, fazendo com que Estados e Municípios tributem pelo ICMS e ISSQN os softwares de prateleira.

Dessa forma, como já exposto neste trabalho, a forma virtual de comercialização ou cessão da licença do software não traz implicações de mudança de tratamento fiscal na classificação “encomenda” ou “prateleira”, sendo necessária em relação aos softwares de prateleira a edição de regras mais claras que definam a competência tributária, além da criação de meios de acesso à fiscalização para identificar os fatos jurídicos tributários.

Em outubro do ano de 2015, alguns Estados anunciaram que iriam mudar a forma de tributação dos softwares virtuais, passando a tributar pelo ICMS todo o valor do bem baixado em *download*, incluindo o valor da licença.

O Estado de São Paulo, por exemplo, editou o Decreto n. 61.522/2015¹³, que passou a tributar o programa de computador com base no preço, que inclui o suporte físico e o conteúdo informático. Com vigência a partir de 1º de janeiro de 2016, o Estado paulista buscou tributar apenas os softwares de prateleira, visto que os Tribunais

13. “**Artigo 1º** - Fica revogado o Decreto 51.619, de 27 de fevereiro de 2007, que introduz cálculo específico da base de tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS em operações com programas de computador.”
“OFÍCIO GS N. 771/2015

Senhor Governador,

Tenho a honra de encaminhar a Vossa Excelência a inclusa minuta de decreto, que revoga o Decreto n. 51.619, de 27 de fevereiro de 2007, o qual introduz cálculo específico da base de tributação do ICMS em operações com programas de computador. A revogação proposta tem por objetivo adequar, a partir de 1º de janeiro de 2016, a tributação do ICMS incidente nas referidas operações à adotada em outras Unidades Federadas. Com a revogação, a base de cálculo nas operações com programas de computador passa a ser o valor da operação, que inclui o valor do programa, do suporte informático e outros valores que forem cobrados do adquirente. Com essa justificativa e propondo a edição de decreto conforme a minuta, aproveito o ensejo para reiterar-lhe meus protestos de estima e alta consideração.”

Superiores já definiram a incidência do tributo estadual sobre softwares comercializados de forma não customizada ou de prateleira.

Segundo a Secretaria da Fazenda, o objetivo seria adequar a tributação paulista à adotada em outros Estados. A alíquota do Estado de São Paulo é 18% (dezoito por cento), mas o Estado aplicava a referida alíquota somente sobre o percentual do suporte físico do software, vendido nas lojas, e como os softwares, em sua maioria, passaram a ser baixados via internet, o Estado paulista busca com a legislação angariar fatia já tributada pelos Municípios.

Contudo, diante de inúmeros questionamentos em relação a essa ampliação fiscal, seja por doutrina, comentários de juristas em meios de comunicação ou mesmo pela utilização de vias judiciais, o governo de São Paulo suspendeu temporariamente a cobrança de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre o software adquirido via *download*. Nos termos do Decreto 61.791/16¹⁴, o tributo não

14. Artigo 1º - Ficam acrescentados os dispositivos adiante indicados ao Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, com a seguinte redação:

I - o artigo 37 às Disposições Transitórias: “Artigo 37 (DDTT) - Não será exigido o imposto em relação às operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*), até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto (NR)”;

II - o artigo 73 ao Anexo II: “Artigo 73 (SOFTWARES) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações com softwares, programas, aplicativos e arquivos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 5% (cinco por cento) (Convênio ICMS-181/15).

Parágrafo único - O disposto no ‘caput’ não se aplica aos jogos eletrônicos, ainda que educativos, independentemente da natureza do seu suporte físico e do equipamento no qual sejam empregados (NR)”.

será exigido enquanto não for definido o estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.

É indiscutível, sob o ponto de vista legal, que há lacuna em relação ao local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.

Para suprir essa lacuna, caberá à Lei Complementar esse papel, haja vista a exigência constitucional do artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Magna.

O Supremo Tribunal Federal, em julgamento de medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945, reconheceu a possibilidade da incidência do ICMS sobre a venda de software por meio de transferência eletrônica de dados, afirmando ser irrelevante o fato de inexistir um bem corpóreo como objeto dessa operação. Já há uma sinalização muito expressiva do STF no sentido de que a natureza jurídica do software baixado via *download* e sua incidência tributária será definida pelo binômio: “prateleira x customizado”.

Não podemos esquecer que para os Municípios a tributação sobre a licença do uso do software não leva em consideração se o software é customizado (encomenda) ou é de prateleira. Na ânsia de arrecadação, acabam exigindo o ISS sobre qualquer licença do software, não fazendo distinções.

Esse é o ponto de conflito existente entre esses entes políticos, pois, se por um lado os Estados irão tributar pelo ICMS o valor integral do software de prateleira baixado via internet – após a supressão da referida lacuna –, por outro lado, dentro do valor integral do software estará o valor da licença do software, tratando-se na prática do mesmo valor, sofrendo, portanto, a tributação pelos Estados e Municípios.

Não tenho dúvidas de que a tributação de todo o valor do software de prateleira baixado via *download* implicará em dupla tributação sobre o valor da licença do software, pois os Municípios, em razão de previsão

em Lei Complementar n. 116/2003, tributam a licença do software indistintamente.

Com essa nova postura dos Estados, certamente o conflito de competência permanecerá mais evidente, visto que a licença do uso do software de prateleira, agora comercializado de forma virtual via *download*, que não perde suas características de produto feito para comercialização, passará a ser tributada pelo ICMS e pelo ISS, o que levará os contribuintes a buscar a definição da tributação novamente no Poder Judiciário.

A impressão que se tem é de que o direito tributário brasileiro vive de ciclos, de recriação de problemas com a edição de novas regras, o que mantém ao longo de décadas verdadeira insegurança jurídica. Novamente o maior lesado nesses casos é o contribuinte, que terá de depender do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, após décadas, para se definir a competência tributária e a legalidade das exigências. Enquanto isso, haverá exigências de tributos sobre um mesmo produto por Estados e Municípios.

2.4. Jurisprudência sobre a tributação do software

A jurisprudência de nossos Tribunais Superiores é fundamento importante a ser seguido pelos aplicadores do direito, pois os conceitos de direito privado, a interpretação conforme o texto constitucional, a análise das normas gerais de direito tributário são preceitos observados pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal.

Tal ato reflete o procedimento de aplicação do direito pelas autoridades julgadoras, permitindo que se vá do texto à compreensão, confirmando esse ato hermenêutico na edição de regras individuais e concretas.

2.4.1. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

O Superior Tribunal de Justiça, em reiteradas decisões, firmou entendimento de que os programas de computador desenvolvidos de forma personalizada geram incidência apenas do ISSQN, ao passo que os programas de computador vendidos de forma impessoal são vistos como uma mercadoria, sujeitando-se, apenas, à incidência do ICMS:

TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE VENDA DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES). INCIDÊNCIA DO ICMS.

1. Esta Corte e o STF posicionaram-se quanto às fitas de vídeo e aos programas de computadores, diante dos itens 22 e 24 da Lista de Serviços.
2. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.
3. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que os compram como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS. Consectariamente, como no caso sub examine, as operações envolvendo a exploração econômica de programas de computador, quando feitos em larga escala e de modo uniforme, são consideradas operações de compra e venda, sujeitando-se, consectariamente, à tributação pelo ICMS (RESP 123.022-RS, DJ de 27.10.1997, Rel. Min. José Delgado; RESP 216.967-SP, DJ de 22.04.2002, Rel. Min. Eliana Calmon; ROMS 5.934-RJ, DJ de 01.04.1996, Rel. Min. Hélio Mosimann).
2. Deveras, raciocínio inverso negaria vigência ao CTN que determina a preservação, no direito tributário, da natureza jurídica dos institutos civis e comerciais, como sói ser a compra e venda, mercê de descaracterizar a interpretação econômica, de suma importância para a aferição das hipóteses de incidência tributária.
3. É que “A produção em massa de programas e a revenda de exemplares da obra intelectual por terceiros que não detêm os direitos autorais que neles se materializam não caracterizam licenciamento

ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias.

4. Recurso Especial desprovido¹⁵.

Note-se na ementa acima a preservação dos institutos de direito privado, contemplados no artigo 110 do CTN¹⁶, na medida em que a natureza jurídica da tributação dos softwares é definida na sua destinação e características de produção.

Nestes termos, a jurisprudência acima permite distinguir a competência tributária dos Municípios e dos Estados quanto ao software, sendo imprescindível a classificação dos produtos como elemento de distinção, conforme exposto no início deste trabalho.

A despeito da existência da jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, o fato é que a mesma não possui os efeitos do recurso repetitivo¹⁷, o que dificulta de imediato uma uniformização da jurisprudência.

Por fim, não identificamos nos repertórios de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça julgados que tenham tratado da competência tributária ou da tributação de softwares virtuais. Talvez essa ausência seja justificada em razão da matéria ser recente, ou por causa da ausência de materialidade de se identificar essas operações pelas autoridades fazendárias.

15. Acórdão do Superior Tribunal de Justiça, Min. Relator Luiz Fux, 1ª Turma, Recurso Especial n. 633405 / RS, Julgado em 24/11/2004, publicado no DJ 13/12/2004 p. 241.

16. “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

17. Vide artigo 543-C do Código de Processo Civil.

2.4.2. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Destaca-se como julgado da Suprema Corte brasileira a decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário 176.626/SP, interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que julgou procedente ação declaratória ajuizada pela recorrida com o objetivo de que seja reconhecida a incidência do ICMS sobre operações de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador”.

Transcreve-se parte da ementa que tratou da impossibilidade da tributação pelo ICMS das operações de licenciamento ou cessão do direito de uso do software, fazendo-se a distinção de software de encomenda e o software de prateleira para a definição da competência tributária:

Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” – matéria exclusiva da lide –, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado “software de prateleira” (off the shelf) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio¹⁸.

Nesse sentido, o Ministro Relator Sepúlveda Pertence concluiu o seguinte:

18. Acórdão do Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 176.626-3, Min. Relator Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, Julgado em 10/11/1998, Publicado no DJ de 11/12/1998, p. 10.

De fato. O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o *corpus mechanicum* de obra intelectual que nele se materializa. Tampouco, a fortiori, assume o consumidor final, se adquire um exemplar do programa para dar de presente a outra pessoa. E é sobre essa operação que cabe plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado. A distinção é, no entanto, questão estranha ao objeto desta ação declaratória, reduzido ao licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, bem incorpóreo sobre o qual, não se cuidando de mercadoria, efetivamente não pode incidir o ICMS; por isso, não conheço do recurso: é o meu voto.

Desta feita, o entendimento quanto à tributação do software é pacífico quando se analisa a jurisprudência editada pelos nossos Tribunais: (i) tributa-se pelo ISSQN os softwares por encomenda; e (ii) tributa-se pelo ICMS os softwares de prateleira.

A despeito da existência da jurisprudência firmada também pelo Supremo Tribunal Federal, o fato é que a mesma não possui os efeitos da repercussão geral¹⁹, o que dificulta também a uniformização da jurisprudência.

Outra decisão que merece destaque é o voto do Min. Ricardo Lewandowski, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945, movida pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB – em face do Governador do Estado do Mato Grosso, que aguarda julgamento do mérito, já citada neste estudo.

19. Vide artigo 543-B do Código de Processo Civil.

O Ministro proferiu decisão enunciando questionamentos sobre as características do software, enaltecendo as dificuldades materiais e obstáculos técnicos inerentes ao comércio eletrônico:

Portanto, assentar a possibilidade de incidência – de maneira genérica – do ICMS sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados em razão de sua natureza encontra dificuldades materiais, bem como uma série de obstáculos de ordem técnica, inerentes ao próprio comércio eletrônico, conforme observou André Portella, veiculando os seguintes exemplos: [i] a classificação dos produtos telemáticos em bens ou serviços, para fins de determinação do seu regime jurídico; [ii] a determinação da natureza jurídica do *software* como obra de arte, científica ou técnica (imunidade do livro eletrônico); [iii] o estabelecimento da natureza jurídica da Internet enquanto serviço de comunicação ou de informação, para fins de incidência de ICMS ou ISS, respectivamente; e [iv] a identificação do estabelecimento onde ocorreu o fato gerador e do consumidor final.

Acrescento, ainda, a esse rol, o problema da eventual repartição de receitas nas vendas interestaduais de mercadorias (art. 155, § 2º, VII e VIII, da Constituição).

O voto divergente, ademais, apoia-se em questões que estão a merecer uma reflexão mais aprofundada por parte desta Corte, a qual, a meu ver, deve ficar reservada ao exame do mérito desta ação direta de inconstitucionalidade, com destaque para as seguintes questões: [i] saber se o programa de computador adquirido por meio de transferência eletrônica de dados enquadra-se no conceito de bem incorpóreo ou de mercadoria, para fins de incidência do ICMS; e [ii] determinar se é possível, no caso de optar-se pela primeira alternativa, a incidência do referido imposto sobre bens incorpóreos. Desse modo, não obstante os ponderáveis e inovadores argumentos lançados no voto divergente, como estamos ainda em sede de cognição sumária, concludo, com amparo na doutrina e na orientação jurisprudencial desta Suprema Corte, que existem fundamentos aptos a solucionar a questão, *in limine*, nos termos propostos pelo Ministro Relator.

Isso posto, acompanho o Relator para, na questão suscitada no voto-vista, também deferir em parte o pedido de cautelar de modo a suspender a eficácia da expressão “*ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados*”, do inciso VI do § 1º do art. 2º do diploma impugnado, e conferir, à primeira parte desse mesmo dispositivo, interpretação conforme a Constituição, sem redução de texto, fixando exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às operações de circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, não abrangendo, porém, o licenciamento ou cessão de uso dos ditos programas, e indefiro o pedido quanto ao § 6º do art. 6º, da Lei 7.098/1998, do Estado de Mato Grosso, sem prejuízo de melhor refletir sobre o tema constitucional de fundo quando do julgamento de mérito desta ação.

A referida ação que trata da tributação do software por meio virtual é o primeiro desafio a ser enfrentado pela Suprema Corte, quando certamente alguns institutos de direito privado serão tratados no âmbito da modernidade dos nossos meios de comercialização em sentido amplo.

2.5. Soluções para resolver o conflito de competência

Diante da necessidade de se tratar de conflitos de competência em relação à incidência do ICMS e do ISSQN sobre os softwares por meio de Lei Complementar, é fato que cabe ao Congresso Nacional, nos termos do artigo 146, inciso I, da CF/88, editar regras jurídicas para que seja resolvido o problema da competência tributária quanto ao conteúdo do software de prateleira, se tributado apenas pelos Estados ou pelos Municípios em conjunto.

Também é fato que a comercialização dos softwares por meios virtuais ainda necessita de regras jurídicas próprias dos Estados e dos Municípios.

Vejamos alguns conceitos que permitem chegar a uma conclusão quanto aos elementos de classificação do software e identificação de critérios para fins de construção da regra-matriz de incidência, eliminando eventuais conflitos de competência entre Estados e Municípios.

2.5.1. Software como bem incorpóreo e mercadoria

Os programas de computador são um conjunto de linguagens codificadas, que na modernidade atual passaram a possuir um suporte físico ou não.

Portanto, sob o ponto de vista de conceitos de direito privado, estamos diante de um bem incorpóreo²⁰, que pode ser considerado uma mercadoria ou não, dependendo dos elementos de definição da natureza jurídica do software.

Um bem incorpóreo considerado como mercadoria é a energia elétrica, como já reconheceu o Supremo Tribunal Federal quando considerou: “A energia elétrica é objeto de comércio; é mercadoria, bem apropriável pelo homem, bem no mercado, inclusive para fins tributários [art. 155, § 2º, ‘b’, da CB/88 e art. 34, § 9º, do ADCT]”²¹.

Nesse aspecto, não há dúvidas em se aplicar aos softwares virtuais de prateleira o mesmo conceito quanto à energia elétrica: bem incorpóreo e mercadoria.

Dessa forma, é possível optar pela incidência do ICMS sobre bens incorpóreos, desde que esses bens possuam natureza jurídica e características de um produto voltado à comercialização.

20. Embora possam ser objeto de direito, e deles se possam sentir os resultados, não possuem qualquer materialidade em que se possa tocar ou apalpar, ou que se possa sentir ou ver. São bens de existência imaterial, impalpáveis e invisíveis.

21. Acórdão do Supremo Tribunal Federal, Ação Rescisória n. 1607/MS, Min. Relator Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, Julgado em 30/03/2006. Publicado no DJ de 29/09/2006, p. 32.

Quanto à identificação do estabelecimento onde ocorreu o fato gerador do ICMS, a legislação tributária pode definir sob os mesmos fundamentos trazidos nas Leis Complementares em vigor, considerando como fonte de critério espacial da regra-matriz de incidência o local onde estão cadastrados os estabelecimentos dos vendedores. Se o vendedor possuir mais de um estabelecimento, o critério espacial a ser considerado será o local onde se encontra o estabelecimento que registrou a venda do software de prateleira.

No caso de importação, o critério passa a ser o do local do endereço do comprador. Sob esse aspecto, a exigência do ICMS na importação torna-se muito difícil, visto que o meio mais eficaz de se identificar a incidência do tributo na aquisição do software de prateleira virtual seria fiscalizar o estabelecimento do adquirente, utilizando-se de técnicos de informática para definir o momento da aquisição dos programas.

Nas operações que envolvem a importação do software virtual de prateleira estaremos diante de uma norma de ineficácia técnica semântica, pois não é possível em termos materiais a sua aplicabilidade, considerando os obstáculos ora mencionados.

2.5.2. Software como bem incorpóreo e serviço

Quanto aos softwares virtuais por encomenda, além de se tratar de um bem incorpóreo, como visto, estamos diante de um licenciamento ou cessão de direito de uso de um bem personalizado, sujeitando-se à incidência do ISSQN.

Sob esse aspecto, as mesmas dificuldades enfrentadas pelos Estados são aplicadas aos Municípios, tanto pelo seu aspecto da exigência, quanto pelo seu aspecto da fiscalização.

No caso de importação de serviços, a exigência do ISSQN depende de regras e meios para a materialização e identificação dos fatos geradores,

considerando a ausência de meios de controle dos Municípios nessas operações virtuais.

Portanto, seja na comercialização de softwares virtuais de prateleira seja no licenciamento ou cessão de direitos de uso de softwares virtuais personalizados, a exigência dos tributos depende do rompimento de obstáculos materiais quanto à informação, o que somente existiria com a criação de políticas de parceria com a União Federal e de controle das informações de remessas de valores ao exterior, de aquisições e contratações de operações internacionais via cartão de crédito.

Não podemos esquecer que todas essas parcerias para a obtenção de informações a serem utilizadas como elemento de identificação do fato jurídico tributário pelos Estados e Municípios, implicam quebra de sigilo bancário, mais um obstáculo a ser ultrapassado, destacando que o Supremo Tribunal Federal ainda não julgou de forma definitiva a constitucionalidade de obtenção das informações por meio de requisições feitas por autoridades administrativas aos Bancos, sem passar pela autorização judicial, tendo jurisprudência prevalente negativa a esse procedimento em sede de decisão do Pleno dessa Corte Maior²².

3. Regra-matriz de incidência tributária do ISSQN sobre a licença ou cessão de uso do software por encomenda

Como afirmado neste trabalho, a tributação sobre o software deveria se pautar sobre a incidência do ISSQN nas licenças e cessão do uso dos programas de computador, e sobre a incidência do ICMS na comercialização de softwares de prateleira, não se permitindo, sob as normas gerais tributárias e sob o crivo da distribuição das competências tributárias no âmbito constitucional existir a tributação do conteúdo

22. RE 389.808/STF.

material do software de prateleira pelos Municípios, cabendo tal atribuição aos Estados.

Já quanto à tributação do software virtual, baixado por meio do comércio eletrônico, a questão da tributação é mais complicada ainda, pois além da ausência de norma geral que trate da base de cálculo, do fato gerador, dos contribuintes etc., há ainda a falta de meios operacionais para Estados e Municípios fiscalizarem, sem falar também na ausência de regras para a instituição, fiscalização, administração e cobrança desses tributos.

Diante de tudo isso, buscam-se construir, com base na legislação tributária em vigor, normas jurídicas com juízo hipotético condicional completo, qual seja a regra-matriz de incidência tributária, de forma a identificar os critérios jurídicos de composição e formação dessa regra.

Como bem leciona Paulo de Barros Carvalho, as regras jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os dispositivos legais. Para a compreensão da norma, caberá ao intérprete fazer incursões pelo sistema, isto é, recorrer a diversos textos de lei, buscar entre os diferentes diplomas normativos a integridade existencial da norma²³.

É o que se passa a fazer com as regras do ISSQN, identificando os critérios da regra-matriz de incidência, típica regra de comportamento.

Iniciemos pelo antecedente ou hipótese da norma jurídica, especificamente quanto à tributação pelo ISSQN, sobre a licença ou cessão do uso do software por encomenda, cuja competência tributária é exclusiva dos Municípios.

Paulo de Barros Carvalho propõe a classificação da hipótese jurídica tributária em três critérios, quais sejam: o material que diz respeito ao comportamento das pessoas físicas ou jurídicas; o espacial, que diz

23. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 305.

respeito ao local onde o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos; e, por fim, o critério temporal, que contém o grupo de indicações que nos oferecem elementos para identificar, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto.

3.1. Critério material

Nesse critério há referência a um comportamento de pessoas, tratando-se de um componente lógico da hipótese ou antecedente da regra-matriz. Linguisticamente, é composto por um verbo e um complemento, que deverá estar delimitado por condições especiais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato²⁴.

De forma objetiva quanto à regra-matriz que se propõe construir, o critério material seria: prestar (verbo) serviço de licenciamento de uso de software por encomenda (complemento); prestar (verbo) serviço de cessão de uso de software por encomenda (complemento), utilizando-se os enunciados transcritos no artigo 1º da Lei Complementar n. 116/2003, combinado com o item 1.05 da lista de serviços.

Na importação da prestação do serviço o que muda na regra-matriz de incidência são os prestadores e tomadores e o critério espacial em relação às operações de prestação de serviços dentro do território nacional.

Lógico que há uma diferença significativa na licença de uso e na cessão de uso do software por encomenda. Na primeira, há apenas a transmissão do direito de usar o software, enquanto na segunda o tomador do serviço passa a ser detentor dos direitos do programa.

24. Idem, *ibidem*, p. 326.

Contudo, o esforço humano que decorre do trabalho na construção do programa de computador somente tem sua identificação e pode ser considerado um serviço quando estamos diante de um programa construído por encomenda, visto que nos softwares de prateleira esse esforço se perde no tempo e no espaço, em razão da produção reiterada, programada e automática do produto de prateleira.

3.2. Critério espacial

Quanto ao critério espacial, há regras que trazem expressos os locais em que o fato jurídico deva ocorrer, para que irradie os efeitos que lhe são próprios.

No caso do ISSQN, o critério espacial coincide com o âmbito de vigência territorial da lei.

No caso da prestação de serviços de licenciamento ou de cessão de uso do software por encomenda, o critério definidor espacial está insculpido no artigo 3º, *caput*, da Lei Complementar n. 116/2003, qual seja o local do estabelecimento prestador do serviço. No caso em análise, o local do estabelecimento que realizar o licenciamento ou a cessão do uso do software por encomenda.

Na importação do serviço prestado por empresa no exterior, o critério espacial de incidência tributária muda para o local do tomador do serviço ou o local onde se localiza o intermediário do serviço; na falta de estabelecimento, onde eles estiverem localizados, conforme prescreve o inciso I do artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003.

3.3. Critério temporal

Podemos compreender a presença do critério temporal na hipótese de incidência como um grupo de informações, contidas em regras, que

nos oferecem elementos de identificação do instante em que acontece o fato descrito.

Esse marco de tempo deve apontar o nascimento de um direito do sujeito ativo, Município ou do Distrito Federal, e um dever jurídico para o sujeito passivo, prestador ou tomador do serviço, dependendo da prestação do serviço ocorrer em território nacional ou advir do exterior.

Cabe ao legislador a escolha de um momento, devidamente determinado, para situar, no tempo, o fato jurídico tributário.

No caso em análise, o critério temporal da prestação de serviço de licenciamento ou cessão do direito de uso de software por encomenda ocorre no momento da prestação de serviço, mediante a instalação do programa de computador por encomenda.

3.4. Critério pessoal

Já em relação ao conseqüente normativo, ocorre a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas envolvidas.

Se por um lado a hipótese funciona como descritor, anunciando os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, como jurídico, o conseqüente funciona como prescritor, identificando o vínculo jurídico que nasce entre sujeitos de direitos e obrigações.

O critério pessoal é o conjunto de elementos que nos aponta, no prescritor da norma, quem são os sujeitos da relação jurídica que se forma; de um lado, o sujeito ativo credor da obrigação tributário e, de outro lado, o devedor.

No caso em análise o critério pessoal é composto pelo sujeito ativo, Município ou Distrito Federal, onde se localiza o estabelecimento prestador, ou o Município ou Distrito Federal onde se localiza o estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço, na hipótese de

importação do serviço do software por encomenda, e o sujeito passivo é o prestador do serviço²⁵.

O critério de responsabilidade por eleição legislativa trazido no artigo 6º da Lei Complementar n. 116/2003 não se confunde com o sujeito passivo, tratando-se de critério de imputação de cobrança do tributo a terceiro em razão do vínculo que se forma com o fato jurídico tributário.

Segundo as lições de Maria Rita Ferragut, “contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente”²⁶.

3.5. Critério quantitativo

É no critério quantitativo que encontramos referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, com o fim de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo ao sujeito ativo a título de tributo.

O critério quantitativo é composto pela base de cálculo e pela alíquota.

No caso em análise a base de cálculo seria o preço do serviço²⁷ de licença ou da cessão do software por encomenda, aquele efetivamente contratado, e a alíquota dependerá do Município que formará a relação jurídica como sujeito ativo.

25. Vide artigo 5º da Lei Complementar n. 116/2003.

26. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 29-30.

27. Vide artigo 7º da Lei Complementar n. 116/2003.

No caso do Município de São Paulo, por exemplo, a alíquota é de 2% (dois por cento)²⁸.

4. Regra-matriz de incidência tributária do ICMS sobre a comercialização do software de prateleira

Adotando o mesmo procedimento do item anterior, constrói-se a regra-matriz de incidência nas operações que envolvem a comercialização de softwares de prateleira, classificados como mercadoria.

No antecedente normativo identificaremos, de forma objetiva e fundada na norma geral que trata do ICMS, os critérios material, espacial e temporal.

4.1. Critério material

No antecedente normativo, o critério material da comercialização do software apresenta a seguinte estrutura: realizar (verbo) operação relativa à circulação de software de prateleira (complemento)²⁹.

Na importação, o critério material apresenta pequena distinção: realizar (verbo) operação de importação relativa a software de prateleira advindo do exterior (complemento)³⁰.

4.2. Critério espacial

Quanto ao critério espacial, a legislação tributária considera ocorrido o fato jurídico tributário no local onde estão cadastrados os estabelecimentos dos vendedores. Na hipótese do vendedor possuir mais de

28. Conforme tabela editada pela Prefeitura do Município de São Paulo, respaldada em lei.

29. Vide artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar n. 87/96.

30. Vide § 1º, inciso I, do artigo 2º da Lei Complementar n. 87/96.

um estabelecimento, o critério espacial a ser considerado será o local onde se encontra o estabelecimento que registrou a venda do software de prateleira³¹.

No caso de importação, o critério passa a ser o do local do estabelecimento (pessoa jurídica) ou do endereço (pessoa física) do comprador³².

4.3. Critério temporal

Já no critério temporal a incidência do ICMS ocorre na saída do software de prateleira do estabelecimento do comerciante vendedor³³.

No caso de importação do software de prateleira, o momento do fato jurídico tributário ocorre no desembarço aduaneiro da mercadoria importada, qual seja no momento do registro da Declaração de Importação³⁴.

4.4. Critério pessoal

No conseqüente normativo, o critério pessoal, segundo a norma geral que trata do ICMS, terá como sujeito ativo da relação jurídico-tributária o Estado ou o Distrito Federal onde ocorreu a saída da mercadoria e como sujeito passivo o comerciante da mercadoria, qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias.³⁵

31. Vide artigo 11, inciso I, "a", da Lei Complementar n. 87/96.

32. Vide artigo 11, inciso I, alínea "d", da Lei Complementar n. 87/96, combinado com o artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", da CF/88.

33. Vide artigo 12, inciso I, da Lei Complementar n. 87/96.

34. Vide artigo 12, inciso IX, da Lei Complementar n. 87/96.

35. Vide artigo 4º, *caput*, da Lei Complementar n. 87/96.

No caso de importação do software de prateleira, o sujeito ativo é o Estado ou Distrito Federal onde se localiza o adquirente da mercadoria com ou sem fins comerciais³⁶, e o sujeito passivo é o adquirente da mercadoria³⁷, seja na importação direta, seja na importação indireta, em que se utilizam empresas comerciais importadoras ou *trading* para realizar a importação nas modalidades “por conta e ordem de terceiro”³⁸ ou “por encomenda”³⁹.

4.5. Critério quantitativo

Por fim, quanto ao critério quantitativo, a base de cálculo é o valor do software de prateleira ou o valor da operação⁴⁰, incluído o frete e despesas acessórias cobradas do adquirente.

Contudo, como visto neste trabalho, os Estados vêm considerando como base de cálculo do ICMS apenas o valor físico do software, qual seja o valor do CD, disquete ou do DVD, duplicando esse valor em alguns casos, como ocorre nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro. Com a mudança proposta por alguns Estados na legislação de incidência, a base de cálculo do software virtual de prateleira passará a ser o valor do software em sua integralidade⁴¹.

36. Vide artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da CF/88.

37. Vide artigo 4º, parágrafo único, inciso I, da Lei Complementar n. 87/96.

38. Vide Instrução Normativa SRF n. 225/2002.

39. Vide Instrução Normativa SRF n. 634/2006.

40. Vide artigo 13, inciso I, da Lei Complementar n. 87/96.

41. O entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, nos termos da Resposta a Consulta n. 891/99, a partir da vigência do Decreto n. 61.522/2015, perderá seus efeitos, em razão da mudança legislativa, aplicando-se apenas a fatos passados. A referida Consulta dispunha que não haveria a incidência de tributos, pois não havia suporte informático no caso de softwares baixados pela internet. Adotar esse entendimento a partir da vigência do Decreto será um gravame de insegurança jurídica muito grande, tanto é que a Sefaz resolveu suspender os efeitos do Decreto até eventual supressão de lacuna legislativa.

Na importação, a base de cálculo é diversa da operação de comercialização de mercadoria no mercado interno. Sobre o valor do software importado fisicamente (valor da mercadoria importada) deverá ser acrescentado o imposto de importação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações de câmbio (IOF), as taxas, contribuições e despesas aduaneiras efetivamente pagas à repartição alfandegária até o momento do desembaraço da mercadoria⁴².

No caso do software virtual, não haverá acréscimos sobre a base de cálculo de tributos como o imposto de importação⁴³, o imposto sobre produtos industrializados⁴⁴, o imposto sobre operações de câmbio (IOF), as taxas, contribuições e despesas aduaneiras, pois não há desembaraço aduaneiro e entrada física de mercadorias em território nacional.

Já a alíquota é aquela aplicada pelo Estado onde ocorrer a comercialização do software de prateleira (local onde estiver o estabelecimento do vendedor ou o endereço da pessoa física) e no caso da importação a do Estado onde estiver localizado o adquirente. No caso do Estado de São Paulo, por exemplo, será a alíquota de 18%, sendo utilizado cálculo por dentro, o que majora ainda mais a carga tributária.

5. Conclusões

Pode-se dizer que o software é composto de um programa que pode ou não necessitar de um suporte físico.

A definição do software se dá com base em sua destinação: (i) se para o mercado de consumidores num âmbito geral ou setorial – prateleira; (ii) se para determinado consumidor, mantendo condições de

42. Vide artigo 13, inciso V combinado com o artigo 14, ambos da Lei Complementar n. 87/96.

43. Solução de Consulta n. 149 de 05 de agosto de 2013 – Disit 9.

44. Solução de Consulta n. 149 de 05 de agosto de 2013 – Disit 9.

individualidade e exclusividade regidas numa cessão do direito de uso de software – por encomenda.

No plano da competência tributária, os softwares por encomenda somente podem ser tributados pelos Municípios, já o software de prateleira, a despeito de alguns Estados tributarem apenas o meio físico, a competência quanto à tributação é exclusiva pelo ICMS, não sendo permitido Municípios cobrar ISSQN sobre o valor do conteúdo dos softwares de prateleira, haja vista a competência privativa dos entes políticos trazida pela Constituição Federal.

O entendimento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal é pacífico quanto à tributação do software: (i) tributa-se pelo ISSQN os softwares por encomenda; (ii) tributa-se pelo ICMS os softwares de prateleira.

Na comercialização de softwares virtuais de prateleira e no licenciamento ou cessão de direitos de uso de softwares virtuais personalizados, a exigência dos tributos será de difícil aplicação, considerando as características próprias dos meios virtuais de comunicação e dos obstáculos quanto à falta de instrumentalidade dos entes políticos para se identificarem os fatos jurídicos tributáveis.

Por fim, apontamos as regras-matrizes de incidência tributária do ISSQN nas prestações de serviços de licenciamento e cessão de direito de uso de softwares por encomenda e a regra-matriz na comercialização de softwares de prateleira, como forma de exercício do construtivismo lógico-semântico da norma de comportamento *stricto sensu*, identificando todos os seus critérios, como forma de buscar nas regras atuais soluções para amenizar tamanha insegurança jurídica que a matéria traz para os contribuintes.

6. Bibliografia

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Teoria da Norma Jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

SAAVEDRA, Rui. *A proteção jurídica do software e a internet*. Lisboa: Don Quixote, 1998.

PARECER

ICMS ST – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. PARECER

Roberto Moreira Dias

Consulta tributária

A empresa (CONSULENTE), por intermédio do seu ilustre Diretor Administrativo e Financeiro, Dr., honra-nos sobre a seguinte consulta:

A CONSULENTE tem como objeto social o comércio, a importação e exportação, no atacado e no varejo, de produtos alimentícios em geral, perecíveis e não perecíveis, latarias, material de limpeza e higiene, cestas básicas e afins, bebidas, artigos de bazar, eletrodomésticos e eletroeletrônicos, comércio varejista de carnes “açougues”, comércio atacadista de produtos em geral com atividade de fracionamento e acondicionamento, comércio varejista de mercadorias em geral com predominância de produtos alimentícios “Supermercado”, bem como as atividades de cafeteria, lanchonete e serviço de alimentação, além da prestação dos seguintes serviços: a) de correspondente bancário; b) de inserção digital de recarga de telefones celulares pré-pagos; c) de administração de meios eletrônicos de pagamentos.

É, por decorrência, contribuinte do Imposto Sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Serviços (ICMS).

Um dos produtos que mais movimentam as suas atividades é o Leite UHT – “Ultra High Temperature” (integral, semi desnatado e desnatado), com a seguinte classificação NCM/SH: 0401.20.10.

A CONSULENTE adquire Leite UHT dentro do Estado de São Paulo (onde estão localizados todos os seus Estabelecimentos

Comerciais e o seu Centro de Distribuição – CD) e de outros Estados, a saber: Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, Goiás e Minas Gerais, sendo que não há nenhum convênio ou protocolo firmado com um ou mais desses Entes Federativos da União para que incida a malsinada¹ Substituição Tributária de ICMS Interestadual², referente a esse produto em específico.

1. *Embora o Supremo Tribunal Federal já tenha declarado ser constitucional a incidência do ICMS-ST, no nosso sentir denominada substituição tributária progressiva seria inconstitucional, mantendo-se ilegítima a cobrança do ICMS nessa condição mesmo após a edição da Emenda Constitucional n. 03/93. Tratava-se, portanto, de mera ficção jurídica edificada pelo legislador. A EC n. 03/93 bateu de frente com o previsto no art. 60, § 4º da Constituição Federal, pois os direitos individuais e suas garantias representam cláusulas pétreas. Só podemos falar em obrigação tributária com a ocorrência real (e não presumida) do fato impositivo, sob pena de faltarmos com a devida veneração ao princípio da segurança jurídica. Com a sistemática do ICMS-ST são desrespeitados, ademais, o princípio da tipicidade fechada – o contribuinte tem o direito e dever de pagar ao Fisco exatamente uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária; o princípio da não cumulatividade – garante do aproveitamento de créditos do imposto incidente nas operações anteriores, assegurando, com isso, a atribuição de certa carga ideal de ICMS a cada contribuinte promovente de operação por ele alcançada; o princípio da repartição da competência tributária – a Constituição Federal, ao delimitar as competências para criar tributos já delimita um sujeito passivo possível de sofrer a carga tributária respectiva; o princípio da capacidade contributiva – por onerar patrimônio de uma pessoa baseado em fato signo de riqueza exteriorizado por terceiro; e o previsto no art. 148 e incisos da Constituição Federal – por representar um empréstimo compulsório, os requisitos da Lei Maior deveriam ser venerados.*

2. Com o Estado do Rio de Janeiro foi firmado o Protocolo 45/2013, no qual é estabelecido um MVA de 13,44% sobre o Leite UHT. Importante citar algumas cláusulas desse Protocolo:

“(…)

Cláusula primeira. *Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único deste protocolo, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas ao Estado do Rio de Janeiro ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS relativo às operações subsequentes.*

Parágrafo único. *O disposto no caput aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando*

Em que pese não haja ICMS-ST, o Estado de São Paulo determina que o ICMS do Leite UHT seja recolhido por antecipação, impedindo que a CONSULENTE possa se valer da técnica da não cumulatividade do ICMS, apurando esse tributo por conta gráfica.

No momento a CONSULENTE não está recolhendo esse ICMS por antecipação (o qual está devidamente provisionado) e pretende, em síntese, saber: i) como minimizar os seus riscos; ii) qual o valor do ICMS a ser provisionado; e iii) alternativas para eventual planejamento tributário objetivando reduzir o impacto da carga tributária desse imposto estadual nas aquisições de Leite UHT interestaduais.

Parecer

1. O ICMS na Constituição Federal

1. A sigla ICMS abrange, no mínimo, seis impostos diferentes. Passamos a descrever, pois, as seis regras-matrizes de incidência tributária do ICMS que podem englobar as demais possíveis:

for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso ou consumo.

Cláusula segunda. O disposto neste protocolo não se aplica:

I - às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, exceto varejista;

II - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;

III - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição que seja fabricante da mesma mercadoria;

IV - às operações interestaduais destinadas a contribuinte detentor de regime especial de tributação que lhe atribua a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária pelas saídas de mercadorias que promover, observado o disposto no § 4º; (...)."

1.1. (i) * Hipótese: *a) Critério Material*: operações relativas à circulação de mercadorias; *b) Critério Espacial*: local onde a operação se realizou, mesmo que o destino da mercadoria seja o exterior; *c) Critério Temporal*: momento da entrada da mercadoria no estabelecimento, momento de saída, momento da extração da nota fiscal etc. (conforme previsão em Lei Ordinária).

* Consequente: *a) Critério Pessoal*: SA – Estados/Distrito Federal e SP – Produtor, Industrial ou o Comerciante; e *b) Critério Quantitativo*: BC – valor da operação mercantil realizada e Alíquota – a partir de 0,1%, respeitado, contudo, o previsto no art. 155, V, *a) e b)*, da CF.

(ii) * Hipótese: *a) Critério Material*: prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; *b) Critério Espacial*: local onde a operação se iniciou; *c) Critério Temporal*: momento da finalização da prestação do serviço.

* Consequente: *a) Critério Pessoal*: SA – Estados/Distrito Federal – prestador de serviço; e *b) Critério Quantitativo*: BC – o preço dos serviços de transporte e Alíquota – um percentual sobre o preço dos serviços.

(iii) * Hipótese: *a) Critério Material*: prestação de serviços de comunicação; *b) Critério Espacial*: local onde a operação se iniciou, sendo se o serviço começa no exterior, o fato jurídico é tido como consumado onde o serviço é fruído; *c) Critério Temporal*: momento da prestação do serviço.

* Consequente: *a) Critério Pessoal*: SA – Estados/Distrito Federal – SP – prestador do serviço; e *b) Critério Quantitativo*: BC – valor do serviço e Alíquota – percentual desse valor.

(iv) * Hipótese: *a) Critério Material*: produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia; *b) Critério Espacial*: local da consumação da produção, circulação, distribuição etc.; *c) Critério Temporal*: momento da ocorrência do fato jurídico tributário.

* Consequente: a) Critério Pessoal: SA – Estados/Distrito Federal e SP – produtor, importador, comerciante ou distribuidor; e b) Critério Quantitativo: BC – valor do lubrificante, combustível líquido e gasoso ou da energia e Alíquota – percentual desse valor, observados os tetos de resolução do Senado Federal.

(v) * Hipótese: a) Critério Material: extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais; b) Critério Espacial: local da consumação da extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais; c) Critério Temporal: momento da ocorrência do fato jurídico tributário.

* Consequente: a) Critério Pessoal: SA – Estados/Distrito Federal e SP; e b) Critério Quantitativo: BC – valor da operação mercantil realizada com minerais e Alíquota – percentual desse valor.

(vi) * Hipótese: a) Critério Material: importação de mercadoria do exterior; b) Critério Espacial: local onde estiver situado o estabelecimento importador; c) Critério Temporal: momento de desembaraço da mercadoria importada (a Súmula 577 do STF deixou de ser adotada após a promulgação da Carta Magna de 1988 – v. RE n. 192.625-2/SP).

* Consequente: a) Critério Pessoal: SA – Estados/Distrito Federal e SP – estabelecimento importador (pessoa física, portanto, não poderá ser contribuinte desse ICMS – v. RE 203.075/DF); e b) Critério Quantitativo: BC – valor da operação e Alíquota – percentual desse valor.

2. O ICMS-Operações Mercantis

2. No caso da CONSULENTE vamos tratar do ICMS relativo ao item 1.1.(i), que corresponde à prática de operações de circulação de mercadorias.

2.1. Está previsto no art. 155, II, da Constituição Federal que:

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

(...)

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

2.2. O § 2º, inciso I, do citado artigo da Magna Carta, estabelece o seguinte em relação ao ICMS:

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

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

2.3. Verifica-se, portanto, que a Constituição Federal estabeleceu o direito dos contribuintes à compensação do imposto que incide na operação anterior com o montante devido na operação posterior, valendo dizer que em decorrência de tal princípio a aquisição de mercadoria gera a tributação do ICMS e, ao mesmo tempo, atribui ao contribuinte o direito ao respectivo crédito fiscal.

2.4. A própria Constituição, por sua vez, excetua a hipótese em que a operação realizada não dará direito ao crédito, conforme estabelecido no art. 155, § 2º, II, verbis:

II - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para a compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

2.5. Como se vê, a Magna Carta enumera as hipóteses em que não será permitida a aludida compensação, sendo que nos demais casos a não cumulatividade é ampla e irrestrita, não podendo, portanto, o legislador infraconstitucional dispor de maneira diversa.

2.6. Anteriormente consignamos que o artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, estabelece o princípio da não cumulatividade no que diz respeito a todas as operações tributadas pelo ICMS, sendo a única exceção a prevista no inciso II do aludido § 2º, do mesmo dispositivo, o qual prevê as hipóteses em que não haverá direito ao crédito do ICMS, que são exatamente a isenção e não incidência, motivo pelo qual qualquer que seja a operação, inequívoca será a conclusão no sentido de que são geradoras dos respectivos créditos de ICMS.

2.7. Nesse diapasão, são esclarecedoras as sábias palavras do Professor de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Aires F. Barreto³:

Da consideração do preceito do § 2º, II, do art. 155, em conjugação com o inciso II do “caput” (redação da Emenda Constitucional 3/93), decorre, portanto:

- a) o crédito é consequência inexorável e automática de todas as operações tributáveis;
- b) só o que pode (e deve) a lei (complementar ou ordinária) é atribuir crédito, nos casos excepcionados;
- c) a lei não pode vedar ou reduzir crédito em nenhuma hipótese;
- d) a norma que institui o crédito é a própria Constituição; logo, nenhuma lei pode dispor em sentido contrário;
- e) a interpretação dessa exceção há de ser restritiva e não pode conduzir a converter o ICMS em “cumulativo”;

3. *O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 13.

f) por conseguinte, toda e qualquer aquisição decorrente de operação tributada (inclusive a de bens de capital) é geradora de crédito do ICMS.

2.8. O Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda Estadual do Estado de São Paulo, ao posicionar-se acerca de questão idêntica a esta, decidiu, à unanimidade, pelo direito ao crédito do contribuinte do ICMS incidente sobre a aquisição de insumos, conforme se depreende do teor da seguinte decisão (Processo DRT 4 n. 6.912/92):

ICMS. CRÉDITO. MERCADORIAS DE QUALQUER NATUREZA ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO. DIREITO.

Trata-se de recurso ordinário de decisão monocrática de fls. 518 a 521 que julgou procedente a acusação de apropriação de crédito indevido relativo a mercadorias entradas para uso e consumo do próprio estabelecimento, ferindo o disposto no artigo 40, inciso II, da Lei 6.374/89.

Do voto da Juíza Ana Maria Leite Andrade – a partir do qual os demais Juízes o acolheram –, depreende-se que:

“... O cerne da questão é exatamente a aplicação do princípio da não cumulatividade. (...)”

Portanto:

a) o conteúdo do princípio da não cumulatividade está rigidamente posto na Constituição;

b) à lei complementar resta tão só a fixação do mecanismo, do método, da forma pela qual se implementa o regime da compensação.

Buscando, mais uma vez, a Carta Maior, é de se pôr em destaque que:

a) são apenas duas as vedações do direito ao crédito: as taxativamente arroladas nas letras “a” e “b” do inciso II do parágrafo 2º do art. 155, e ainda assim com a possibilidade de serem eliminadas pela legislação inferior. Em nenhuma outra hipótese o direito ao crédito é repellido;

b) está dito que será feita uma compensação entre o imposto devido em cada operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço e o montante cobrado nas operações ou prestações anteriores. Em

nenhum momento está dito que as operações ou prestações devem estar ligadas ou dizer respeito à mesma mercadoria ou ao mesmo serviço que o contribuinte impulsiona em direção ao consumo ou ao uso.

Na letra clara de Heron Arzua e Maurílio L. Schmitt, in ICMS-Direito de Crédito. *Revista de Direito Tributário* ano 14, abril-junho 1990, n. 52, p. 222, Ed. Revista dos Tribunais:

‘Em termos práticos, as regras de restrição ao uso de créditos fiscais implicam majoração do tributo por vias transversas, procedimento inacolhido pelo princípio da reserva legal (art. 97 CTN), que apenas permite ampliação ou minoração do ônus tributário pela modificação das alíquotas ou da base de cálculo’ (...).’

Com isto, considerando que o acusado tem suas saídas tributadas pela exação estadual, dou parcial provimento ao recurso do contribuinte para o fim de:

- a) confirmar seu direito aos créditos pelas mercadorias entradas em seu estabelecimento e que servem para dar impulso à sua atividade e ao cumprimento de seu objeto social, seja de que natureza forem;
- b) limitar, entretanto, tal direito, às operações formalizadas por documentos fiscais hábeis, na definição dos n. 2, 3 e 4 do parágrafo 1º do art. 56 do Decreto 33.118/91.

É como voto⁴.

2.9. Conclui-se, pois, que o contribuinte deste caso concreto possui direito líquido e certo ao creditamento imediato do ICMS que incidiu nas aquisições sob comento, direito este chancelado pela Constituição Federal, a qual estabeleceu o princípio da não cumulatividade de maneira irrestrita, com exceção apenas aos casos de aquisição de mercadorias com isenção ou não incidência do ICMS, de modo que a legislação infranconstitucional não poderia restringi-lo.

2.10. Por ratificar o posicionamento acima articulado, trazemos à colação ementário do julgamento do RE-195643/RS proferido pela 1ª

4. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 9. São Paulo: Dialética, p. 98-100.

Turma do Supremo Tribunal Federal, relatado pelo 1. Ministro Ilmar Galvão⁵:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. PRETENDIDA CORREÇÃO DOS CRÉDITOS ACUMULADOS, EM HOMENAGEM AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA NÃO CUMULATIVIDADE.

O sistema de créditos e débitos, por meio do qual se apura o ICMS devido, tem por base valores certos, correspondentes ao tributo incidente sobre as diversas operações mercantis, ativas e passivas realizadas no período considerado, razão pela qual tais valores, justamente com vista à observância do princípio da não cumulatividade, são insuscetíveis de alteração em face de quaisquer fatores econômicos ou financeiros.

De ter-se em conta, ainda, que não há falar, no caso, em aplicação do princípio da isonomia, posto não configurar obrigação do Estado, muito menos sujeita a efeitos moratórios, eventual saldo escritural favorável ao contribuinte, situação reveladora, tão somente, de ausência de débito fiscal, este sim sujeito a juros e correção monetária, em caso de não recolhimento no prazo estabelecido.

Recurso não conhecido.

2.11. Importante destacar que a compensação em comento independe do pagamento do tributo, bastando que este tenha incidido. Nesse sentido, leciona o Professor Roque Antonio Carrazza⁶:

Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de isenção ou não incidência). Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido.

5. Julgado em 24/04/98 e publicado no DJ em 21/08/98, p. 00016.

6. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 176.

2.12. Nesse mesmo caminhar dos ventos é a posição de Hugo de Brito Machado quando apresenta que⁷:

Em sendo assim, não importa saber se o imposto relativo à operação foi pago. Não importa, aliás, sequer saber se ele foi regularmente escriturado nos livros fiscais do contribuinte responsável pelo pagamento respectivo. Não importa nem mesmo que conste de uma nota fiscal. Basta que ele seja inerente à operação anterior e o valor desta esteja regularmente comprovado. A referência, feita pela Lei Complementar n. 87/96, a documento idôneo, deve ser entendida em termos.

2.13. O contribuinte, neste caso, nas operações que realizou com a empresa considerada com situação irregular perante o Fisco, por decorrência do que apresentam renomados juristas, não tem e nunca teve poder de polícia para verificar se a pessoa que lhe alienou insumos estava ou não cumprindo obrigações tributárias e deveres instrumentais previstos na legislação vigente. Bastava, portanto, para ter o direito aos créditos fiscais de ICMS glosados, demonstrar que as operações ocorreram.

2.14. Corroborando com o asseverado, temos os dizeres de José Eduardo Soares de Melo, ex-juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo⁸:

Questões circunscritas ao contribuinte originário, às quais os adquirentes dos bens, ou tomadores dos serviços, são pessoas estranhas, e nem mesmo têm acesso – porque não lhes cabe o poder de polícia, de cunho fiscalizatório – competem exclusivamente ao poder público.

7. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 55. São Paulo: Dialética, p. 88.

8. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 207.

3. O ser praticado e o dever ser na aquisição de Leite UHT pela Consulente

3.1. A antecipação do recolhimento do ICMS na aquisição de Leite UHT por empresa localizada no Estado de São Paulo está prevista no art. 313 – W, 3, f) do RICMS/SP:

Artigo 313-W - Na saída das mercadorias arroladas no § 1º com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subsequentes (Lei 6.374/89, arts. 8º, XXVII, e 60, I):

I - a estabelecimento de fabricante ou de importador ou a arrematante de mercadoria importada do exterior e apreendida, localizado neste Estado;

II - a qualquer estabelecimento localizado em território paulista que receber mercadoria referida neste artigo diretamente de outro Estado sem a retenção antecipada do imposto.

III - a estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, conforme definido em acordo celebrado por este Estado. (Inciso acrescentado pelo Decreto 55.000, de 09-11-2009; DOE 10-11-2009)

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às mercadorias adiante indicadas, classificadas nas seguintes posições, subposições ou códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado - NBM/SH:

3 - laticínios e matinais:

f) leite “longa vida” (UHT - “Ultra High Temperature”), em recipiente de conteúdo inferior ou igual a 2 litros, 0401.10.10 e 0401.20.10; (Alínea acrescentada pelo Decreto 53.511, de 06-10-2008; DOE 07-10-2008; Efeitos a partir de 1º de março de 2009) (g.n.)

3.2. O dever ser imposto à CONSULENTE seria pelo recolhimento do ICMS antecipado, aplicando-se a correlata margem de valor agregado.

3.3. Ocorre que no mundo do ser a CONSULENTE não está recolhendo o ICMS, por antecipação, conforme estabelecido no preceito

normativo trazido à baila, ficando, portanto, totalmente exposta a, no caso de fiscalização, sofrer auto de infração com multas punitivas que podem chegar a 100% (cem por cento) do valor do imposto devido, sem prejuízo dos consectários de correção dos créditos tributários a constituir.

3.4. De se destacar que em caso de denúncia espontânea da infração, caracterizada nos moldes sugeridos a seguir, ao menos no período compreendido entre janeiro e outubro de 2015, os juros incidentes serão de 0,05% ao dia, conforme Comunicado DA 71, de 10 de setembro de 2015⁹, sendo cabível o afastamento da aplicação da multa moratória antes do início de qualquer procedimento de fiscalização.

3.5. E sobre os juros de mora incidentes, no caso de denúncia espontânea da infração, é de se sustentar que os mesmos não podem ser superiores à SELIC. Vejamos. Está previsto no art. 406 do Código Civil o quanto segue: *“quando os juros moratórios não forem convencionados, ou o forem sem taxa estipulada, ou quando provierem de determinação da lei, serão fixados segundo a taxa que estiver em vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional”* (g.n.). Tanto os juros previstos no Comunicado DA 71/2015 como na Resolução SF 21/2013¹⁰ são superiores aos valores estabelecidos pelo BACEN para a SELIC. A 13ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça decidiu na

9. **COMUNICADO 70 DA, DE 10-9-2015**

(DO-SP DE 11-9-2015)

DÉBITO FISCAL – Juros de Mora

Secretaria da Fazenda divulga taxa de juros de débitos em atraso

Este ato estabelece a taxa de juros incidente sobre os recolhimentos de débitos de ICMS e de multas infracionais em atraso no período de 1 a 31-10-2015.

A Diretora de Arrecadação, considerando o disposto no artigo 96, § 4º da Lei 6.374, de 01/03/89, e no artigo 3º da Resolução SF 21 de 18/03/13, comunica que o valor da taxa de juros de mora aplicável de 01 a 31-10-2015 para os débitos de ICMS e Multas Infracionais do ICMS será de 0,05% ao dia, ou 1,55% ao mês.

10. *Resolução SF-21, de 18-3-2013*

(DOE 19-03-2013; Republicação 03-04-2013)

Disciplina os critérios de apuração e a periodicidade de divulgação da taxa de juros de mora incidente no pagamento de débitos fiscais

arguição de inconstitucionalidade n. 0170909-61.2012.8.26.0000 que a legislação paulista sobre juros moratórios pode ser considerada constitucional desde que a taxa utilizada seja igual ou inferior à utilizada pela União para o mesmo fim (<http://s.conjur.com.br/dl/taxa-correcao-monetaria-creditos1.pdf>).

O Secretário da Fazenda, considerando a desativação, pelo Banco Central do Brasil, de todas as séries das taxas médias prefixadas das operações de crédito com recursos livres, bem como o disposto no § 4º do artigo 96 da Lei 6.374, de 01-03- 1989, resolve:

Artigo 1º - A taxa de juros de mora prevista no § 4º do artigo 96 da Lei 6.374, de 01-03-1989, será calculada com base na taxa média de juros - Pessoas jurídicas - Vendedor, divulgada pelo Banco Central do Brasil.

Artigo 2º - A taxa diária de juros de mora será obtida por aproximação, buscando-se a equivalência entre o percentual de juros acumulado linearmente para um período de noventa dias, e a taxa para operações de Vendedor apurada em periodicidade diária, acumulada exponencialmente no mesmo intervalo.

§ 1º - A taxa para operações de Vendedor, divulgada em percentual ao ano, será convertida em taxa diária, considerando o regime de capitalização composta.

§ 2º - A taxa de juros de mora poderá ser apresentada em percentual ao mês, a ser aplicada "pro rata die".

§ 3º - Em nenhuma hipótese, a taxa de juros de mora poderá ser superior a 0,13% ao dia ou inferior à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, nos termos dos §§ 1º e 5º do art. 96 da Lei 6.374, de 01-03-1989.

Artigo 3º - A taxa de juros de mora, apurada mensalmente com base na taxa para operações de Vendedor divulgada para o segundo mês imediatamente anterior, será publicada por meio de Comunicado da Diretoria de Arrecadação até o 20º dia de cada mês, para aplicação a partir do primeiro dia do mês seguinte ao da publicação.

Artigo 4º - Ocorrendo a extinção, substituição ou modificação da taxa de juros para operações de Vendedor, a Secretaria da Fazenda poderá adotar qualquer outro indicador oficial que reflita o custo do crédito no mercado financeiro.

Artigo 5º - Fica revogada a Resolução SF-31, de 27-04-2012.

*Artigo 6º - Esta resolução entra em vigor na data de sua publicação.
(Republicado por ter saído com incorreções)*

4. Denúncia espontânea da infração – caracterização pela Consulente

4.1. Conforme amplamente demonstrado até o presente momento, a CONSULENTE não vem recolhendo o ICMS antecipado nas aquisições de Leite UHT de outros Estados da República Federativa do Brasil.

4.2. S.m.j., isso é feito para que tenha condições de concorrer mercadologicamente com as outras empresas paulistas do mesmo ramo de atividade em que atua.

4.3. Todavia, conforme já ressaltado nas reuniões que tivemos com o Administrativo e Financeiro, o Contábil e o Jurídico da CONSULENTE, existe o risco de autuação em caso de fiscalização.

4.4. É agora, neste exato momento, que vem a nossa orientação jurídica: que a CONSULENTE passe a recolher um valor mínimo possível sobre toda e qualquer aquisição de Leite UHT aos cofres do Estado de São Paulo.

4.5. A denúncia espontânea de infrações é instituto do direito tributário previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), caracterizando-se por ser uma espécie de privilégio legal para os contribuintes que cometeram ilícitos tributários e, ante a possível imposição de sanção pela Administração Tributária, **resolvem confessar a prática de infrações visando livrar-se das pesadas multas tributárias**. É um instituto de direito tributário com o objetivo de incentivar o contribuinte que infringiu a lei a regularizar sua situação antes do conhecimento da infração pelo fisco. O art. 138 do CTN determina:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (g.n.)

4.6. A partir da interpretação do artigo acima transcrito extraem-se os pressupostos de admissibilidade da denúncia espontânea, que são: a **tempestividade** (momento da comunicação ao fisco), que deverá ser acompanhada, se houver, o **pagamento e antes de qualquer procedimento fiscal**. Uma vez que, elevada a denúncia espontânea à condição de instituto jurídico tributário, é certo que não se equipara a mera notícia do descumprimento da legislação. Não se exige especificamente formalidade, mas é indispensável *que o contribuinte declare a infração cometida e efetue o pagamento imediato do tributo e dos juros moratórios*. Apesar de ser um dever por parte do contribuinte cumprir com as obrigações tributárias, a denúncia espontânea foi inserida pelo legislador tributarista na criação do Código Tributário Nacional com a finalidade de incentivar o sujeito passivo a facilitar a arrecadação concedendo-lhe o benefício da exclusão da responsabilização por qualquer infração. É esse o escólio de Ataliba¹¹:

É princípio processual tributário universal – também consagrado no Brasil, com profundas raízes do nosso espírito jurídico e nos mais sábios preceitos de moralidade administrativa – que procurando o contribuinte espontaneamente as autoridades fiscais para proceder a retificação em declarações anteriormente feitas, ou levar ao conhecimento da administração tributária atrasos, enganos, omissões, irregularidades e erros por ele mesmo cometidos, não fica por isso sujeito a nenhuma penalidade, excluindo-se a configuração... A sistemática tributária, ao lado de inúmeras outras medidas de variada natureza – tendentes a facilitar a ação arrecadadora e tendo por fi-

11. ATALIBA, Geraldo. *Fisco e Contribuinte*. Ano XXIV. n. 11, 1968, p. 664; DESLANDES, Rosenice. *Denúncia Espontânea*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1997, p. 14.

nalidade estimular o comportamento do contribuinte, no sentido de cumprir suas obrigações tributárias.

4.7. Observe-se, ainda, que a espontaneidade é aquela iniciativa que parte do próprio agente, sem que seja induzido ou compelido à prática do ato que somente cessará no momento em que for iniciado um procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

4.8. Depreende-se, portanto, que deve haver procedimento formal no âmbito da administração tributária, delimitando especificamente os tributos e os períodos de análise de sua regularidade. Essa interpretação garante que o contribuinte possa manter a situação de espontaneidade quanto a outros tributos, a par do efetivamente investigado.

4.9. Sobre o tema, lembra Luciano Amaro¹²:

Por outro lado, não basta o início de qualquer procedimento ou a existência de qualquer medida de fiscalização por parte da repartição fiscal competente para apurar a infração praticada. É necessário, além disso, que a atuação do Fisco esteja relacionada com a infração, no sentido de que o prosseguimento normal dos trabalhos tenha a possibilidade (não a certeza) de identificar a prática da infração. Se a medida de fiscalização diz respeito limitadamente ao exame de determinado assunto, e a infração se refere à matéria estranha àquela que esteja sendo objeto da investigação, a espontaneidade não estará afastada.

4.10. É certo que os Tribunais Administrativos têm acatado a denúncia espontânea da infração, desde que atendidos os requisitos do art. 138. “E.g.” citamos julgados do Tribunal Administrativo e Tributário do Estado de Pernambuco:

12. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 452.

AI SF . 004.03812/99-2 TATE 19.996/99-3. COMERCIAL DISTRIBUIDORA JALVES LTDA. CACEPE: 18.1.001.0001222-5. ADV: MURILO ROBERTO DE MORAES GUERRA. OAB/PE 3.746 e OUTROS. ACÓRDÃO PLENO N.º 0135/2000(5). EMENTA: 1. MULTA REGULAMENTAR. 2. MUDANÇA DE ENDEREÇO SEM A PRÉVIA AUTORIZAÇÃO DO FISCO – A COMUNICAÇÃO DO FATO À REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA, PELO AUTUADO, ANTES DE INICIADO QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL TENDENTE A VERIFICAR O FATO, CONFIGURA DENÚNCIA ESPONTÂNEA E EXCLUI A APLICAÇÃO DE PENALIDADE (ART. 138 DO CTN) – INADMISSÍVEL SE PUNIR O CONTRIBUINTE QUE AGE COM TRANSPARÊNCIA PERANTE O FISCO, COM A MESMA PENALIDADE APLICÁVEL AOS QUE PROCEDEM CLANDESTINAMENTE. 3. IMPROCEDÊNCIA DO AUTO. 4. **PROVIMENTO DO RV. O PLENO DO TATE, no exame e julgamento do processo indicado, considerando os fatos e fundamentos acima aduzido e sobre tudo, que, restou comprovado, nos autos, que o autuado, antes de qualquer iniciativa fiscal, comunicou à repartição fazendária a mudança de endereço do seu estabelecimento, ACORDA, unânime, em dar provimento ao RV interposto à Decisão n. 025/99 da Diretoria Executiva da DRT, para julgar improcedente o Auto e excluir o crédito tributário lançado na inicial. (g.n.)**

AI SF . 580.00639/99-2 TATE 20.015/99-2. MURILO NUNES RODRIGUES JÚNIOR - ME. CACEPE: 18.4.001.0205823-2. ACÓRDÃO PLENO N. 0136/2000(5). EMENTA: 1. MULTA REGULAMENTAR. 2. MUDANÇA DE ENDEREÇO SEM A PRÉVIA AUTORIZAÇÃO DO FISCO – A COMUNICAÇÃO DO FATO À REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA, PELO AUTUADO, ANTES DE INICIADO QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL TENDENTE A VERIFICAR O FATO, CONFIGURA DENÚNCIA ESPONTÂNEA E EXCLUI A APLICAÇÃO DE PENALIDADE (ART. 138 DO CTN) – INADMISSÍVEL SE PUNIR O CONTRIBUINTE QUE AGE COM TRANSPARÊNCIA PERANTE O FISCO, COM A MESMA PENALIDADE APLICÁVEL AOS QUE PROCEDEM CLANDESTINAMEN-

TE. 3. IMPROCEDÊNCIA DO AUTO. 4. PROVIMENTO DO RV. O PLENO DO TATE, no exame e julgamento do processo indicado, considerando os fatos e fundamentos acima aduzido e sobre tudo, que, restou comprovado, nos autos, que o autuado, antes de qualquer iniciativa fiscal, comunicou à repartição fazendária a mudança de endereço do seu estabelecimento, ACORDA, unânime, em dar provimento ao RV interposto à Decisão n. 032/99 da Diretoria Executiva da DRT, para julgar improcedente o Auto e excluir o crédito tributário lançado na inicial. (g.n.)

RECURSO VOLUNTÁRIO REFERENTE AO DESPACHO MULTA/GAC 012/2004. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SF N. 006.01518/04-7. TATE 00.224/04-9. REQUERENTE: BOMPREÇO S/A SUPERMERCADOS DO NORDESTE. CNPJ/MF: 13.004.510/0001-89. ADVOGADA: GRACIANE APOLÔNIO DA SILVA LUZ OAB/PE 18.147 E OUTROS. RELATORA: JULGADORA SÔNIA MATOS. PROLATOR: JULGADOR FLÁVIO FERREIRA. ACÓRDÃO PLENO N. 0190/2004(13). EMENTA: 1. ICMS RESTITUIÇÃO. 2. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE INFRAÇÃO CONSISTENTE NO USO IRREGULAR DE CRÉDITO FISCAL RELATIVO A AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E MATERIAL DE EMBALAGEM, ACOMPANHADA DO PAGAMENTO DO IMPOSTO QUE DEIXOU DE SER RECOLHIDO, EM RAZÃO DA INFRAÇÃO DENUNCIADA, ACRESCIDO DA MULTA MORATÓRIA E DOS JUROS DE MORA LEGAIS. 3. PEDIDO DE DEVOLUÇÃO DA MULTA E DOS JUROS DE MORA. 4. PAGAMENTO INDEVIDO DA MULTA, NOS TERMOS DO ART. 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, QUE, NO ENTANTO, EXPRESSAMENTE, DETERMINA O PAGAMENTO DOS JUROS MORATÓRIOS. 5. RECURSO ORDINÁRIO DO CONTRIBUINTE PARCIALMENTE PROVIDO. O Plenário do TATE, no exame e julgamento do processo acima identificado, ACORDA, por maioria de votos, vencidos os julgadores Sônia Matos (relatora), Luiz Fernando C. de Araújo (revisor), Maria Helena Barreto Campello, Iracema Antunes, Normando Bezerra e Terezinha M. A. Fonseca, em dar provimento parcial

ao Recurso Ordinário do Contribuinte, para, modificando, em parte, o Despacho n. multa/GAC 012/2004, conceder a restituição, apenas, da quantia de R\$ 282.308,12 relativa à multa, e mantendo-o quanto a negativa da restituição dos juros de mora legais. (dj 17/11/2004). (g.n.)

4.11. Noutro giro, temos de analisar a questão sob a ótica do que vem decidindo o Colendo Superior Tribunal de Justiça. Olhemos desde logo o Verbete da Súmula 360: *“denúncia espontânea não alcança tributos sujeitos a lançamento por homologação”*.

4.12. Analisando os julgados que deram origem à aduzida súmula chegamos a uma conclusão e orientação parodoxal à CONSULENTE. Para que a CONSULENTE possa ter a oportunidade de se valer do instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, a sugestão é a seguinte: *i)* passar a declarar em GIA e recolher uma parte do ICMS antecipado sobre o Leite UHT (por exemplo, 1% de todas as operações); *ii)* antes de qualquer procedimento fiscalizatório, retificar as suas obrigações acessórias do ICMS-Ope-rações Mercantis do Leite UHT e recolher o valor em atraso, corrigido única e exclusivamente pela SELIC, bem embasado no articulado no item 3.5. desta resposta.

5. ICMS antecipado sobre aquisições de Leite UHT fora do Estado de São Paulo: enfim, quanto provisionar?

5.1. Está previsto na Portaria CAT 07/2015 do Estado de São Paulo que o IVA sobre o Leite UHT adquirido em outras Unidades da Federação será de 14,22%.

5.2. Vejamos a redação dessa Portaria:

Artigo 1º - No período de 01-08-2015 a 30-04-2017, a base de cálculo para fins de retenção e pagamento do imposto relativo às

saídas subsequentes das mercadorias arroladas no § 1º do artigo 313-W do RICMS, com destino a estabelecimento localizado em território paulista, será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor adicionado calculado mediante a multiplicação do preço praticado pelo Índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST relacionado no Anexo Único.

§ 1º - Quando não houver a indicação do IVA-ST específico para a mercadoria deverá ser aplicado o percentual de 72,15%.

§ 2º - Na hipótese de entrada de mercadoria proveniente de outra unidade da Federação cuja saída interna seja tributada com alíquota superior à alíquota interestadual aplicada pelo remetente, o estabelecimento destinatário paulista deverá utilizar o “IVA-ST ajustado”, calculado pela seguinte fórmula:

IVA-ST ajustado = $[(1 + \text{IVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$, onde:

1 - IVA-ST original é o IVA-ST aplicável na operação interna, conforme previsto no caput;

2 - ALQ inter é a alíquota interestadual aplicada pelo remetente localizado em outra unidade da Federação;

3 - ALQ intra é a alíquota aplicável à mercadoria neste Estado.

Artigo 2º - A partir de 01-05-2017, a base de cálculo para fins de retenção e pagamento do imposto relativo às saídas subsequentes das mercadorias arroladas no § 1º do artigo 313-W do RICMS, com destino a estabelecimento localizado em território paulista, será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor adicionado calculado mediante a multiplicação do preço praticado pelo Índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST.

§ 1º - Para fins do disposto neste artigo, o IVA-ST será estabelecido mediante a adoção dos seguintes procedimentos:

1 - a entidade representativa do setor deverá apresentar à Secretaria da Fazenda levantamento de preços com base em pesquisas realizadas por instituto de pesquisa de mercado de reputação idônea, nos

termos dos artigos 43 e 44 do RICMS, observando o seguinte cronograma:

a) até 31-07-2016, a comprovação da contratação da pesquisa de levantamento de preços;

b) até 31-01-2017, a entrega do levantamento de preços;

2 - deverá ser editada a legislação correspondente.

§ 2º - Na hipótese de não cumprimento dos prazos previstos no item 1 do § 1º, a Secretaria da Fazenda poderá editar ato divulgando o IVA-ST que vigorará a partir de 01-05-2017.

§ 3º - Em se tratando de entrada de mercadoria proveniente de outra unidade da Federação cuja saída interna seja tributada com alíquota superior à alíquota interestadual aplicada pelo remetente, o estabelecimento destinatário paulista deverá utilizar o “IVA-ST ajustado”, calculado pela fórmula indicada no § 2º do artigo 1º.

Artigo 3º - Fica revogada, a partir de 01-08-2015, a Portaria CAT-106/13, de 14-10-2013.

Artigo 4º - Esta portaria entra em vigor em 01-08-2015.

5.3. Contudo, o preço praticado pela CONSULENTE aos seus consumidores finais será, em média, R\$ 0,07 (sete centavos) por litro inferior ao valor previsto no art. 1º, *caput*, da Portaria CAT 07/2015.

5.4. De se indagar, então, qual o valor que a CONSULENTE deverá provisionar para se valer eventualmente de uma denúncia espontânea de infração e pagar o ICMS antecipado que poderá ser recolhido a des- tempo, acrescido de juros SELIC.

5.5. Passemos à resposta.

5.5.1. Está previsto no art. 66-B da Lei do Estado de São Paulo n. 6.374/89 o o quanto segue:

Artigo 66-B - Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária: (Artigo acrescentado pela Lei 9.176/95, de 02-10-1995; DOE 03-10-1995)
(...)

II – caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida. (g.n.)

5.5.2. O Governador do Estado de São Paulo entendeu por bem promover a ADI 2.777/SP contra veículo normativo enunciado pelo Poder Legislativo e sancionado pelo próprio Poder Executivo, sendo que a principal alegação do Patrono dessa ADI é no sentido de que a devolução do ICMS recolhido a maior na **substituição tributária não é imperativa**. Em nenhuma das partes do pedido constou que a mesma é proibida! Poderia, destarte, ser permissiva ou obrigatória. Ademais, fato é que essa ADI encontra-se pendente de julgamento¹³ e, em eventual procedência da ação, seus efeitos deverão ser *erga omnes* e *ex tunc*. Forte estamos nos ensinamentos de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo¹⁴:

Em nossa compreensão, não existem argumentos razoáveis que autorizem um julgamento pela procedência dos pedidos da mencionada ADI 2.777.

De qualquer modo, considerando, para responder a pergunta, que isso venha a ocorrer, o referido julgamento – **como todos os que são proferidos no âmbito do controle de constitucionalidade – produziria efeitos *ergas omnes*, vale dizer, normativos**. Equivaleria a uma nova norma, introduzida no ordenamento. E, **como tal, não poderia retroagir, para prejudicar aqueles que houvessem observado a norma depois considerada inconstitucional. A proteção à boa-fé do cidadão que se comportou conforme a lei ainda não declarada inconstitucional é a contrapartida necessária da presunção de constitucionalidade que assiste às leis em geral.** (g.n.)

13. <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2075948> (acesso em 09/11/2015).

14. Constitucional. ICMS. Substituição Tributária para Frente. Preço Final Diverso do Previsto na Antecipação. ADI 1.851/AL. Efeitos. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 157, São Paulo: Dialética, p. 106.

5.5.3. Outrossim, é de se mencionar que tomamos esse argumento emprestado da legislação que trata da substituição tributária, uma vez que o caso do leite trata do recolhimento antecipado do ICMS (e não de ST – substituído e substituto não podem ser a mesma pessoa jurídica). Noutras palavras, mesmo com a ADI 2.777 sendo julgada constitucional, também é de se sustentar que a provisão da CONSULENTE deve ser o valor efetivamente praticado nas vendas efetuadas aos seus clientes, na condição de pessoa jurídica varejista que é, para fins de Contribuição ao PIS e COFINS, e principalmente para o caso do ICMS.

5.5.4. Diante de tudo o quanto foi exposto, entendemos ser sustentável que a CONSULENTE deva provisionar o ICMS que deveria ser recolhido por antecipação sobre a entrada de Leite UHT no território paulista sobre a seguinte base de cálculo: o valor real de venda aos seus consumidores finais, com a inclusão, se o caso, de eventual ICMS devido (eis que o mesmo compõe a própria base de cálculo desse imposto).

6. Planejamento tributário com Leite UHT: possibilidades

6.1. Certa vez recebemos um texto via “facebook.com” denominado “A história do homem que matou a si mesmo consigo próprio”¹⁵.

15. *Em 23 de março de 1994, o médico legista examinou o corpo de Ronald Opus e concluiu que a causa da morte fora um tiro de espingarda na cabeça. O Sr. Opus pulara do alto de um prédio de 10 andares, pretendendo suicidar-se.*

Ele deixou uma nota de suicídio confirmando sua intenção. Mas quando estava caindo, passando pelo nono andar, Opus foi atingido por um tiro de espingarda na cabeça, que o matou instantaneamente. O que Opus não sabia era que uma rede de segurança havia sido instalada um pouco abaixo, na altura do oitavo andar, a fim de proteger alguns trabalhadores. Portanto, Ronald Opus não teria sido capaz de consumar seu suicídio como pretendia.

O Dr. Mills relata que “quando uma pessoa inicia um ato de suicídio e consegue se matar, sua morte é considerada suicídio, mesmo que o mecanismo final da morte não tenha sido o desejado”.

Mas o fato de Opus ter sido morto em plena queda, no meio de um suicídio que não teria dado certo por causa da rede de segurança, transformou o caso em homicídio.

6.2. Ao ler o texto, indagamos:

6.2.1. Ronald Opus, o homem que tentou provocar um *ato de vontade própria*, agiu por si só, e entrou num *acidente*. Estaria ele fora do alcance da Deontologia Jurídica?

6.2.2. E se esse tiro matasse também a mãe de Ronald Opus e o próprio Ronald Opus, haveria comeriência?

6.2.3. Seria possível um suicídio *acidental*?

6.3. Trazendo esse caso para a seara do planejamento tributário, seria a *vontade* de fugir das incidências exacionais o foco de legitimação daqueles que se estruturam para pagar menos ou fugir dos tributos?

6.4. Isso porque, salvo melhor juízo, no nosso sentir, é praticamente impossível dizer que um planejamento tributário é lícito ou ilícito para o ordenamento jurídico baseado em propósitos negociais.

6.5. Ninguém organiza os seus negócios para, por *acidente*, pagar menos tributos. Isso é uma falácia. Todas as pessoas jurídicas e físicas que vimos, até o momento, lançarem mão da estratégia de um planejamento tributário, tinham, como objetivo, única e exclusivamente pagar menos tributos, quiçá nenhum destes, gerando *atos de vontade própria*.

6.6. Não vamos entrar no mérito do negócio jurídico indireto, mas só da *simulação*, pois o Código Tributário Nacional não faz menção àquele para análise da validação (ou não) de planejamento tributário (art. 116, parágrafo único).

6.7. Trataremos rapidamente de um caso prático de *simulação* para demonstrar que um modal deôntico, somente este, pode justificar o planejamento tributário efetuado nos moldes atuais.

O quarto do nono andar, de onde partiu o tiro assassino, era ocupado por um casal de velhos. Eles estavam discutindo em altos gritos e o marido ameaçava a esposa com uma espingarda. O homem estava tão furioso que, ao apertar o gatilho, o tiro errou completamente sua esposa, atravessando a janela e atingindo o corpo que caía. Quando alguém tenta matar a vítima "A", mas acidentalmente mata a vítima "B", esse alguém é culpado pelo homicídio de "B".

6.8. Vejamos o exemplo: A quer comprar um imóvel de B pelo valor x. Para fugir do ITBI, A e B montam uma sociedade. B integraliza o capital social com um imóvel pelo valor x, deixando de pagar ITBI amparado na imunidade constitucional. A integraliza a outra metade do capital social em dinheiro. É feita uma cisão societária, em que A fica na empresa com o imóvel e B com a empresa com o dinheiro. E mais, além de fugir do ITBI, A, como vai alugar esse imóvel por valor elevado, deixa essa empresa no lucro presumido, pois certamente pagaria mais IRPF do que IR/CSL/PIS/COFINS na pessoa jurídica.

6.9. Houve uma simulação, podendo o Fisco Municipal cobrar ITBI sobre o ato dissimulado, qual seja, a compra e venda de um imóvel.

6.10. Muito que bem, voltemos à Deontologia Jurídica.

6.11. A conduta juridicamente regulada se encontra no mundo do dever ser, havendo, em regra, no seu descumprimento, a imposição de uma sanção (isto foi amplamente abordado neste parecer).

6.12. Deixaremos de analisar se a sanção representa ou não uma norma secundária em relação àquela que regula conduta (supostamente a primária), por não ser este o tema em análise.

6.13. Temos que aquela conduta que não é obrigatória nem proibida deva ser, por consequência, potestativa, plenamente exercitável, portanto, pelo titular de determinado direito que a autoriza.

6.14. Para tanto, nesse sentido, seguimos os ensinamentos de Lourenço Vilanova¹⁶:

Pode-se dizer que a conduta juridicamente regulada é obrigatória, ou proibida, ou potestativa: no primeiro caso, o Direito exige sua execução e veda sua omissão; no segundo, o Direito exige sua omissão e veda sua comissão; no terceiro o Direito autoriza tanto sua omissão

16. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 229.

quanto sua execução. **Vê-se que os atos que nem estão proibidos, nem estão ordenados, estão necessariamente permitidos, no sentido da permissão bilateral de fazer ou omitir, da permissão como modo deôntico não fundado nos modos deônticos da proibição e da obrigação.** (g.n.)

6.15. Ora, é justamente essa faculdade que permite a elaboração de planejamento tributário, inclusive pela CONSULENTE, no caso de aquisição interestadual de Leite UHT, para ser revendido em seus estabelecimentos comerciais, todos localizados em território paulista.

6.15.1. Então, partindo da premissa de ser inconstitucional o art. 12, I, da Lei Complementar 87/96¹⁷¹⁸, de não estarmos a tratar, no caso de Leite UHT, de hipótese de substituição tributária interestadual, mas sim de antecipação de ICMS a ser recolhido para o próprio Estado de São Paulo, fazendo uma análise perfunctória, o que poderia ser feito? Vejamos algumas possibilidades:

6.15.1.1. Nos termos do art. 6º, LXXXII, do Anexo IX do Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás (Decreto n. 4.852/1997) é isenta de ICMS a saída interna a estabelecimento industrial de leite no estado natural, remetido do Estabelecimento do próprio produtor: neste caso, a CONSULENTE teria de montar um estabelecimento industrial no Estado de Goiás, para envase e transformação do Leite natural em UHT, por manufatura própria **ou mediante industrialização por encomenda junto a indústria também estabelecida no Estado de Goiás;** e, ato subsequente, transferir o Leite UHT para o seu CD no Estado de São Paulo sem incidência de ICMS, inclusive antecipado, nos termos do

17. “Art. 12. *Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*” (g.n.)

18. Verbete da Súmula 166 do STJ: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*” e RE 596983 AgR/MT.

art. 313-W do RICMS/SP. Interessante destacar que haverá crédito outorgado de ICMS, na industrialização própria ou por encomenda, conforme previsto no art. 11, LXIII do Anexo IX do RICMS/GO:

Art. 11. Constituem créditos outorgados para efeito de compensação com o ICMS devido:

(...)

LXIII - para o estabelecimento industrial, na operação interestadual com leite UHT – “Ultra High Temperature” – em cuja industrialização tenha sido utilizado leite como matéria-prima, **desde que o produto tenha sido fabricado pelo próprio industrial ou tenha sido industrializado por sua encomenda em outro estabelecimento situado no Estado de Goiás**, o percentual de 9% (nove por cento) aplicado sobre o valor da base de cálculo (Lei n. 13.453/99, art. 1º, I, “1”, 3).

6.15.1.1.1. Esta hipótese de planejamento tributário iria diminuir a carga do ICMS sobre o leite de 12% (doze por cento) para 3% (três por cento), dentro do Estado de Goiás e permitiria que o MVA de 14,22% incidisse sobre uma base de cálculo bem inferior.

6.15.1.2. Montagem, pela CONSULENTE, de Centros de Distribuição (CDs) em cada Estado onde produzido o Leite UHT que será encaminhado para revenda em São Paulo: baseado no mesmo exemplo do Estado de Goiás, nesta situação a CONSULENTE adquiriria o Leite UHT através de um estabelecimento atacadista no Estado e faria a transferência do mesmo para o Estado de São Paulo, tendo como linha defesa que a regra do art. 313-W do RICMS/SP não deveria incidir, pois a transferência seria entre estabelecimentos do mesmo titular (a CONSULENTE).

7. Conclusões

7.1. A CONSULENTE, atualmente, nas aquisições interestaduais de Leite UHT está descumprindo o previsto no art. 313-W do RICMS.

7.2. Objetivando minimizar os seus riscos e permitir que se valha do instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN), é recomendável que passe a recolher um valor mínimo de ICMS-Operações Mercantis antecipado ao Estado de São Paulo, o que deve ser refletido em GIA, obrigação acessória que poderá ser retificada antes de qualquer procedimento fiscalizatório para que a diferença provisionada seja paga sem multa e com juros SELIC (há argumentos jurídicos que sustentem o pagamento com os juros praticados pela União Federal).

7.3. A diferença paga a menor pela Consulente de ICMS-Operações Mercantis sobre aquisições de Leite UHT de empresas estabelecidas fora do território paulista deverá ser provisionada, sendo totalmente defensável que o valor da mesma terá como base de cálculo o preço efetivamente praticado no mercado interno do Estado de São Paulo por todos os estabelecimentos da CONSULENTE, que é uma pessoa jurídica varejista para fins de ICMS-Operações Mercantis, Contribuição ao PIS e COFINS.

7.4. A CONSULENTE tem o direito de se estruturar para otimizar a carga de ICMS incidente sobre o Leite UHT adquirido em operações interestaduais. Foram apresentadas exemplificativamente algumas estruturas que devem ter forma e substância jurídicas nos tópicos 6.15.1.1. e 6.15.1.2 do raciocínio lógico-jurídico que buscamos desenvolver e sustentar fática e legalmente.

Esse é o nosso parecer, smj.

Roberto Moreira Dias

OAB/SP n. 182.646

INTEIRO TEOR

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A APURAÇÃO MENSAL. CONTAGEM DO PRAZO. 1º DE JANEIRO DO EXERCÍCIO SUBSEQUENTE.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.421.487 - SP (20130387832-6)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS
RECORRENTE : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : MARIA APARECIDA YABIKU E
OUTRO(S)
RECORRIDO : BANCO SANTANDER BANESPA S/A
ADVOGADOS : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO
GIROTTO
: TATIANA CARVALHO SEDA E
OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN. EXERCÍCIO SEGUINTE. 1º DE JANEIRO DO ANO SUBSEQUENTE. PRECEDENTES.

1. O Tribunal de origem, corroborando entendimento sentencial, entendeu que a aplicação do preceito disposto no art. 173, I, do CTN conduzia à contagem do prazo decadencial com relação ao ISS levando em conta o mês subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

2. Consoante jurisprudência do STJ, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que não ocorre pagamento antecipado, o prazo decadencial rege-se pelas disposições do art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, será de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

3. A peculiaridade de tratar-se de ISS lançado mês a mês não afasta os preceitos de que *“o exercício a partir do qual o lançamento de ofício – o único cabível em face do inadimplemento – passou a poder ser efetuado é o próprio exercício em que ocorreu o fato gerador e venceu o prazo para o pagamento do tributo, contando-se os cinco anos do prazo decadencial do dia 1º de janeiro subsequente”* (Paulsen, Leandro. “Direito Tributário”. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, pág. 1.183).

4. Com efeito, os créditos referentes aos meses de janeiro a agosto de 1996 tiveram como termo *a quo* o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, qual seja, 1º de janeiro de 1997, de modo que os lançamentos efetuados em setembro de 2001 não se encontram decaídos, porquanto ainda poderiam ter sido constituídos até 31.12.2001.

Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça, “A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (Presidente) e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Dr(a). LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO, pela parte RECORRIDA: BANCO SANTANDER BANESPA SA

PRONUNCIAMENTO ORAL DO SUBPROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA: Dr. JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO

Brasília (DF), 14 de abril de 2015(Data do Julgamento)

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.421.487 - SP (20130387832-6)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS
RECORRENTE : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : MARIA APARECIDA YABIKU E
OUTRO(S)
RECORRIDO : BANCO SANTANDER BANESPA SA
ADVOGADOS : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO
GIROTTO
TATIANA CARVALHO SEDA E
OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

Cuida-se de recurso especial ¹interposto pelo MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, com fundamento no art. 105, inciso III, alíneas “a” e

“c”, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, ao julgar questão relativa a prazo decadencial, negou provimento à remessa necessária e ao recurso de apelação do recorrente.

A ementa do julgado guarda os seguintes termos:

“AÇÃO ORDINÁRIA - ISSQN - Preliminares: 1) Decadência: reconhecida para os créditos de fevereiro a agosto de 1996 - Entendimento do art. 173 do CTN - Prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - 2) Nulidade dos autos de infração: afastada - Mérito: competência atribuída aos Municípios pela Constituição Federal, em seu art. 156, III - Base de cálculo do ISSQN: valor da prestação do serviço - Denominações dos serviços: o que importa é a real natureza do serviço prestado, e não, exatamente, sua nomenclatura - Ônus da prova cabe a quem alega - Negado provimento aos recursos, voluntários do autor e da ré, bem como ao oficial, nos termos do acórdão.”

Rejeitados os embargos de declaração opostos pela municipalidade (fls. 482/488, e-STJ).

Nas razões do especial, o recorrente alega afronta ao art. 173, I, do CTN. Aduz, em síntese, que os créditos de ISS referentes aos meses de janeiro a agosto de 1996 não se encontram decaídos, uma vez que lançados ainda dentro do prazo quinquenal legal estipulado no artigo de lei apontado por violado.

Apresentadas as contrarrazões (fls. 819/839, e-STJ), sobreveio o juízo de admissibilidade negativo da instância de origem (fls. 841/842, e-STJ).

Este Relator deu provimento ao agravo de instrumento para determinar a subida do presente recurso especial (fls. 1.001/1.002, e-STJ).

É, no essencial, o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.421.487 - SP (20130387832-6)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN. EXERCÍCIO SEGUINTE. 1º DE JANEIRO DO ANO SUBSEQUENTE. PRECEDENTES.

1. O Tribunal de origem, corroborando entendimento sentencial, entendeu que a aplicação do preceito disposto no art. 173, I, do CTN conduzia à contagem do prazo decadencial com relação ao ISS levando em conta o mês subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

2. Consoante jurisprudência do STJ, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que não ocorre pagamento antecipado, o prazo decadencial rege-se pelas disposições do art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, será de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

3. A peculiaridade de tratar-se de ISS lançado mês a mês não afasta os preceitos de que “*o exercício a partir do qual o lançamento de*

ofício – o único cabível em face do inadimplemento – passou a poder ser efetuado é o próprio exercício em que ocorreu o fato gerador e venceu o prazo para o pagamento do tributo, contando-se os cinco anos do prazo decadencial do dia 1º de janeiro subsequente” (Paulsen, Leandro. “Direito Tributário”. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, pág. 1.183).

4. Com efeito, os créditos referentes aos meses de janeiro a agosto de 1996 tiveram como termo *a quo* o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, qual seja, 1º de janeiro de 1997, de modo que os lançamentos efetuados em setembro de 2001 não se encontram decaídos, porquanto ainda poderiam ter sido constituídos até 31.12.2001.

Recurso especial provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

O Tribunal de origem, corroborando entendimento sentencial, entendeu que a aplicação do preceito disposto no art. 173, I, do CTN conduzia à contagem do prazo decadencial com relação ao ISS levando em conta o mês subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

As razões da sentença:

“Antes de se apreciar o pedido, porém, é preciso que se reconheça a decadência do direito de inscrever a dívida quanto aos valores vencidos e não pagos há mais de cinco ano da data da lavratura do auto de infração.

Com efeito, como o ISS é imposto que se paga mês a mês, o termo inicial da decadência é também contado a partir da data em que o pagamento deveria ter sido feito e não foi. A decadência opera-se, assim, a cada mês.”

Os fundamentos do acórdão:

“Com efeito, o art. 173 do Código Tributário Nacional (que diz respeito à decadência), dispõe que a Fazenda Pública tem prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso sub judice, os créditos de ISSQN são referentes aos meses de fevereiro [janeiro consoante provimento dado aos declaratórios] a agosto de 1996: por evidente, os respectivos lançamentos tiveram sua homologação tácita nos meses correspondentes (fevereiro a agosto) do ano 2001, configurando-se, então, a extinção dos créditos tributários.

Contudo, somente na data de 25 de setembro de 2001 é que se verificou a efetiva lavratura dos autos de infração. Não houve obediência, destarte, ao disposto no mencionado art. 173, restando, por seu turno, como configurado o transcurso do prazo decadencial.”

O entendimento não se coaduna com a jurisprudência desta Corte.

Consoante jurisprudência do STJ, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que não ocorre pagamento antecipado, o prazo decadencial rege-se pelas disposições do art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, será de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A propósito:

“3. ‘O prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado’ (REsp 1.086.798/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 24/04/2013). No mesmo sentido: REsp 1.340.386/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 08/03/2013; AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.044.953/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 03/06/2009.”

(AgRg no AgRg no AREsp 451.350/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/06/2014, DJe 01/07/2014)

“1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, em regra, o prazo para se efetuar o lançamento é o previsto no art. 173, I, do CTN, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Contudo, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo pagamento ocorreu de modo antecipado, o prazo de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir do fato gerador. No caso concreto, não havendo pagamento antecipado, aplica-se a regra prevista no art. 173, I, do CTN (EResp 413.265/SC, 1ª Seção, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 30.10.2006).”

(AgRg no AREsp 438.514/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/02/2014, DJe 25/02/2014)

“1. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação declarado e não pago, o Fisco dispõe de cinco anos para a cobrança do

crédito, contados do dia seguinte ao vencimento da exação ou da entrega da declaração pelo contribuinte, o que for posterior. Só a partir desse momento, o crédito torna-se constituído e exigível pela Fazenda pública.”

(AgRg no AREsp 302.363/SE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/11/2013, DJe 13/11/2013).

Na hipótese dos autos, a peculiaridade de tratar-se de ISS lançado mês a mês não afasta os preceitos de que *“o exercício a partir do qual o lançamento de ofício – o único cabível em face do inadimplemento – passou a poder ser efetuado é o próprio exercício em que ocorreu o fato gerador e venceu o prazo para o pagamento do tributo, contando-se os cinco anos do prazo decadencial do dia 1º de janeiro subsequente”* (Paulsen, Leandro. “Direito Tributário”. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, pág. 1.183).

Desse modo, os créditos referentes aos meses de janeiro a agosto de 1996 tiveram como termo *a quo* o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, qual seja, 1º de janeiro de 1997, de modo que os lançamentos efetuados em setembro de 2001 não se encontram decaídos, porquanto ainda poderiam ter sido constituídos até 31.12.2001.

A título de reforço:

“TRIBUTÁRIO. TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL - TCFA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN.

PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE PODERIA OCORRER O LANÇAMENTO.

1. O contribuinte tem até o quinto dia útil do mês subsequente ao término de cada trimestre para realizar, espontaneamente, o pagamento da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental.

2. O art. 173, I, do CTN é claro ao estabelecer que o prazo decadencial de cinco anos é contado “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” 3. Na hipótese, se a empresa tinha até o quinto dia útil de janeiro de 2004 para fazer o pagamento referente ao último trimestre de 2003, é evidente que o Fisco somente poderia efetuar o lançamento de ofício após esta data. É inconcebível que este decorra da mora do contribuinte, se o contribuinte ainda não está em mora. Dessa forma, aplicando a regra do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial deve ser contado apenas a partir do primeiro dia do exercício subsequente, ou seja, de 1º de janeiro de 2005.

4. Recurso Especial provido.”

(REsp 1.241.735/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 04/05/2011).

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial para afastar a decadência.

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.421.487 - SP (20130387832-6)

VOTO

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Sr. Presidente, está claro que a sentença, que foi confirmada pelo acórdão recorrido, entendeu que o termo inicial da decadência é a data em que o pagamento deveria ter sido feito e não o foi. Os fatos geradores ocorreram de janeiro a agosto de 1996.

Confesso que fiquei preocupada – li o memorial que o advogado apresentou e prestei atenção na sustentação oral de S. Exa. –, porque essa questão de haver ou não esse pagamento antecipado é decisiva, para se fixar qual seria o critério de decadência a ser seguido, no caso. Impressionou-me quando S. Exa. sustentou e repetiu que o Município admitira o pagamento antecipado, mas, a fl. 497e do Recurso Especial do Município, não é o que consta.

Diz o Município, no seu Recurso Especial: “No caso, o autor recorrido, por entender indevido o tributo na espécie não efetuou qualquer recolhimento de ISS relativo aos serviços especificados nos autos de infração, descaracterizando a hipótese de eventual e posterior homologação. Impossível homologar, ainda que tacitamente, auto lançamento que não existiu”.

Então, não consigo extrair, desse Recurso Especial, a afirmação de que o Município admitiu que houvera pagamento antecipado. Se tivesse admitido, a tese jurídica a ser aplicada seria outra. Mas, na

espécie, como não há esse reconhecimento de recolhimento antecipado do tributo, é caso, à luz do repetitivo julgado pela Primeira Seção, de aplicação da tese jurídica do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Assim, não tenho dúvida em acompanhar o eminente Ministro Relator, quando dá provimento ao Recurso Especial.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

SEGUNDA TURMA

Número Registro: PROCESSO REsp 1.421.487/SP
20130387832-6 ELETRÔNICO

Números Origem: 0022892702002 00228927020028260053
053020228921 12346360 1739053020228921 22892702002
228927020028260053 53020228921 6180455400 6180455601

PAUTA: 14042015

JULGADO: 14042015

Relator

Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : MARIA APARECIDA YABIKU E
OUTRO(S)
RECORRIDO : BANCO SANTANDER BANESPA S/A
ADVOGADOS : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO
GIROTTTO
TATIANA CARVALHO SEDA E
OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO ADMINISTRATIVO E OUTRAS
MATÉRIAS DE DIREITO PÚBLICO - Atos Administrativos -
Infração Administrativa

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTTO, pela
parte RECORRIDA: BANCO SANTANDER BANESPA S/A
PRONUNCIAMENTO ORAL DO SUBPROCURADOR-GERAL
DA REPÚBLICA: Dr. JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o
processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte
decisão:

“A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos
termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques
(Presidente) e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça eletrônico STJ, edição nº , divulg .07.2015, public. 01.07.2015, p.).

TRIBUTÁRIO. REMESSA DE QUANTIAS AO PAÍS DE ORIGEM DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. ART. 8º, ITEM 4, DO DECRETO Nº 446/92. TRATADO INTERNACIONAL BRASIL-ESTADOS UNIDOS. ISENÇÃO CONFIGURADA.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.474.117 - SP (20140190155-4)

RELATOR : MINISTRO OG FERNANDES
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : UNITED AIRLINES INC
ADVOGADO : KATHLEEN MILITELLO E OUTRO(S)
RECORRIDO : CENTURION AIR CARGO INC
ADVOGADO : PAULO SIGAUD CARDOZO E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. REMESSA DE QUANTIAS AO PAÍS DE ORIGEM DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. ART. 8º, ITEM 4, DO DECRETO N. 44692, QUE APROVOU TRATADO

INTERNACIONAL ENTRE BRASIL E ESTADOS UNIDOS.
ISENÇÃO CONFIGURADA. RECURSO ESPECIAL NÃO
PROVIDO.

1. Hipótese em que o Tribunal de origem reconheceu a isenção quanto à incidência de CPMF sobre a remessa de quantias aos Estados Unidos realizada pela sociedade empresária americana, ora recorrida, que atua no ramo de transporte aéreo internacional.

2. A Segunda Turma deste Tribunal Superior, por ocasião do julgamento do REsp 1.149.529, em situação idêntica à dos autos, firmou compreensão no sentido de que (i) o termo “taxação” é utilizado em seu sentido amplo, não podendo restringi-lo à cobrança de taxas, pois a teleologia do tratado indica o intuito de desonerar as remessas em relação ao poder fiscal local; (ii) o item 4 do art 8º do Decreto n. 44692 é norma especialíssima, que afasta a tributação sobre as remessas de valores ao país de origem da empresa aérea; e (iii) referida norma é especial, pelo que não pode ser revogada pela norma posterior genérica, que trata da cobrança da CPMF sobre todas as movimentações e transmissões financeiras, nos termos do art. 2º, § 2º, da LICC (Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 1203/2010).

3. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 06 de agosto de 2015(Data do Julgamento)

Ministro Og Fernandes

Presidente e Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.474.117 - SP (20140190155-4)

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO OG FERNANDES: Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento na alínea “a” do inciso III do art. 105 da CF88, contra acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, assim ementado (e-STJ, fl. 894):

TRIBUTÁRIO. TRATADO INTERNACIONAL. CPME. DECRETO 44692. ISENÇÃO APENAS DE REMESSAS AO PAÍS DE ORIGEM DA COMPANHIA AÉREA.

1. Tem prevalecido o entendimento de que o tratado e a lei federal gozam da mesma hierarquia normativa. Deste modo, prevalece a norma que for editada posteriormente, seja lei ou tratado.

2. O Tratado que a autora busca em seu socorro tem redação que reza que as remessas internacionais realizadas para o país de origem da companhia aérea (no caso, Estados Unidos da América) não serão “taxadas”, expressão esta que deve ser reconhecida no contexto em que é entendida no direito internacional (artigo 8º, item 4 do Decreto 44692). Realmente, pois, não cabe a incidência de CPME sobre as quantias remetidas para os Estados Unidos da América, mas não se pode dizer o mesmo com relação às remessas feitas para outros países e sobre as movimentações internas da autora.

3. Remessa oficial e apelação da União parcialmente providas. Apelação da autora e agravo regimental prejudicados. Sucumbência recíproca.

Alega a recorrente, nas razões do especial, violação dos arts. 98 e 111 do CTN e 8º, item 4, do Decreto n. 44692. Defende, em síntese, que o item 4 do art. 8º do Decreto n. 44692, que promulgou o Acordo internacional firmado entre o Brasil e os Estados Unidos, isentou a remessa de quantias a esse país estrangeiro apenas no que se refere às taxas, “não abrangendo as contribuições sociais, como a CPMF”.

Sustenta que interpretação em sentido contrário contraria os art. 111 do CTN, que determina sejam a suspensão e exclusão de créditos tributários interpretadas literalmente.

Aduz que mesmo na hipótese de interpretação extensiva, a expressão “taxação” alcançaria apenas a tributação “sobre a renda e não sobre movimentações financeiras”.

Defende, por fim, que “há que se levar em conta que o Acordo Internacional, neste aspecto, teria sido revogado pela legislação posterior, qual seja, a Lei n. 9.311, de 24/10/1996, que instituiu a CPMF, conforme previsto na EC n. 12, de 15/08/1996. Aliás, os tratados devem se subordinar à Constituição. Portanto, tendo o tratado sido recebido como lei ordinária, suas disposições não poderiam prevalecer frente às regras que previram a cobrança da CPMF, trazidas pela Emenda Constitucional n. 21” (e-STJ, fl. 908).

Foram apresentadas contrarrazões às e- STJ, fls. 916928.

Admitido o recurso especial na origem (e-STJ, fls. 962963), subiram os autos a esta Corte de Justiça.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.474.117 - SP (20140190155-4)

VOTO

O SR. MINISTRO OG FERNANDES (Relator): A controvérsia constante do presente recurso gira em torno da possibilidade de incidência da CPMF sobre as remessas de quantias realizadas ao país de origem pela ora recorrida, que é sociedade empresária que atua no ramo de transporte aéreo internacional.

A solução da lide perpassa pela análise art. 8º, item 4º, do Decreto n. 44692, que promulgou o Acordo internacional firmado entre o Brasil e os Estados Unidos. Segundo esse dispositivo:

As empresas aéreas de uma Parte Contratante terão o direito de converter e remeter para seu país, a pedido, as receitas locais excedentes às somas localmente desembolsadas. A conversão e remessa dessas receitas serão autorizadas de imediato, sem impedimento ou taxaço, à taxa de câmbio em vigor para transações e remessas correntes na

data da conversão e remessa. Se uma das Partes Contratantes exigir a apresentação de uma solicitação para a conversão e remessa, as empresas aéreas da outra Parte Contratante poderão apresentar as solicitações livres da exigência de documentos excessivos ou discriminatórios.

Para a Fazenda Nacional, a isenção constante desse dispositivo alcança apenas as taxas, não abrangendo as demais modalidades tributárias, como as contribuições.

Esta Segunda Turma já teve a oportunidade de analisar controvérsia idêntica à dos autos e decidiu nos termos da seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ACORDO INTERNACIONAL SOBRE TRANSPORTE AÉREO FIRMADO ENTRE O BRASIL E OS ESTADOS UNIDOS. DECRETO 446/1992. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. CPMF. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE AS REMESSAS AO PAÍS DE ORIGEM DA EMPRESA AÉREA.

1. A CPMF, hoje extinta, incidia sobre movimentação e transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, conforme o art. 1º da Lei 9.311/1996.

2. O art. 9º do Acordo Internacional sobre Transporte Aéreo firmado entre o Brasil e os Estados Unidos, promulgado pelo Decreto 446/1992, refere-se à isenção relativa a taxas e direitos alfandegários, incidentes sobre importação e exportação de aeronaves, equipamentos, combustíveis.

3. A CPMF não incide sobre operações de comércio exterior em sentido estrito (importações e exportações), como corretamente decidiu o TRF, de modo que o art. 9º do Acordo não se aplica à contribuição.

4. O mesmo raciocínio adotado pelo Tribunal de origem não vale, entretanto, para o art. 8º, item 4, do Acordo Internacional, que não trata de operações de comércio exterior em sentido estrito (importações e exportações), mas de operações financeiras.

5. O quarto item do art. 8º do Acordo isenta remessas de “receitas locais excedentes às somas localmente desembolsadas” ao país de origem da empresa. A CPMF incide, em tese, sobre a transmissão de valores, o que atrai a aplicação do Acordo. Não é o caso, por exemplo, do Imposto de Importação, que incide sobre a entrada de bens estrangeiros, ou do Imposto de Renda, que onera o lucro das empresas.

6. A isenção prevista pelo item 4 do art. 8º do Acordo refere-se apenas a “receitas locais excedentes às somas localmente desembolsadas”. Isso significa que somente o saldo dos valores auferidos no Brasil, efetivamente remetidos ao país de origem da empresa aérea, é abarcado pelo benefício fiscal.

7. Dito de outra forma, as “somas localmente desembolsadas”, ou seja, as movimentações financeiras internas (pagamentos realizados para pessoas no País, remessas dentro do território nacional etc.) sujeitam-se à CPMF.

8. Inexiste benefício fiscal para eventuais remessas internacionais realizadas para outros países, que não o de origem da empresa aérea.

9. O art. 8º, item 4, do Acordo dispõe que a “conversão e remessa dessas receitas serão autorizadas de imediato, sem impedimento ou taxação”.

10. O termo “taxação” é utilizado em seu sentido amplo, significando tributação local, como comumente adotado no direito comparado (“taxation”, em inglês). Não há restringir o termo “taxação” à cobrança de taxas, pois a teleologia do tratado indica o intuito de desonerar as remessas em relação ao poder fiscal local.

11. Irrevogável o benefício fiscal pela lei posterior (Lei 9.311/1996), sendo desnecessário, *in casu*, discutir a tormentosa questão da prevalência dos tratados internacionais em relação à legislação tributária interna (art. 98 do CTN).

12. O item 4 do art 8º é norma especialíssima, que afasta a tributação sobre as remessas de valores ao país de origem da empresa aérea. Essa norma especial não é revogada pela norma posterior genérica, que trata da cobrança da CPMF sobre todas as movimentações e transmissões financeiras, nos termos do art. 2º, § 2º, da LICC.

13. Hipótese em que o pedido da recorrente é amplo, pois pretende afastar a incidência da CPMF sobre todas as movimentações financeiras da empresa, o que lhe foi negado pelas instâncias ordinárias. Entretanto, as movimentações financeiras internas não são beneficiadas pela isenção. Ademais, eventuais remessas internacionais para outros países, que não o de origem da empresa aérea, tampouco são beneficiadas, nos termos do art. 8º, item 4, do Acordo. Por essas razões, o pleito da contribuinte deve ser apenas parcialmente provido.

14. Recurso Especial parcialmente provido.

(REsp 1.149.529/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/2010, DJe 12/03/2010)

Considerando a relevância desse julgado, transcrevem-se abaixo trechos do voto condutor do acórdão:

Discute-se a incidência da CPMF sobre a movimentação bancária de empresa aérea norte-americana no Brasil.

Inicialmente, é interessante lembrarmos que a CPMF, hoje extinta, incidia sobre **movimentação e transmissão** de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, conforme o art. 1º da Lei 9.311/1996:

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.

Note-se, portanto, que não apenas a movimentação de valores, em sentido estrito, ou seja, créditos e débitos em contas-correntes ou de depósitos, mas também as transmissões sujeitavam-se à CPMF, conforme detalhado pelo art. 2º da Lei 9.311/1996 (grifei):

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;

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.

A contribuinte suscita dois dispositivos do Acordo Internacional sobre Transporte Aéreo firmado entre o Brasil e os Estados Unidos, promulgado pelo Decreto 446/1992, que afastariam a incidência da contribuição sobre suas movimentações bancárias, quais sejam, os arts. 8º, item 4, e 9º, a seguir transcritos:

Artigo 8

Oportunidades Comerciais

[...]

4. As empresas aéreas de uma Parte Contratante terão o direito de converter e remeter para seu país, a pedido, as receitas locais excedentes às somas localmente desembolsadas. A conversão e remessa dessas

receitas serão autorizadas de imediato, sem impedimento ou taxaço, à taxa de câmbio em vigor para transações e remessas correntes na data da conversão e remessa. Se uma das Partes Contratantes exigir a apresentação de uma solicitação para a conversão e remessa, as empresas aéreas da outra Parte Contratante poderão apresentar as solicitações livres da exigência de documentos excessivos ou discriminatórios.

[...]

Artigo 9

Taxas e Direitos Alfandegários

Cada Parte Contratante concorda com as isenções especificadas neste Artigo, para as empresas aéreas designadas da outra Parte Contratante:

1) As isenções recíprocas das restrições e limitações econômicas de importação, bem como as isenções recíprocas de todos os direitos alfandegários nacionais e de outras taxas, impostos e tarifas, cobrados pelas autoridades nacionais, que não se basearam no custo dos serviços prestados, aplicar-se-ão a:

a) aeronaves das empresas aéreas da outra Parte Contratante operadas no transporte aéreo internacional;

b) equipamentos de uso regular, equipamentos de uso no solo, sobressalentes (incluindo motores), combustível, lubrificantes, provisões técnicas de consumo, suprimento de bordo (artigos de consumo imediato, incluindo mas não limitado a comida, bebida, fumo e outros produtos destinados ou utilizados pelos passageiros durante o vôo) e outros itens, previstos para uso exclusivo ou assim usados na operação ou na manutenção das aeronaves mencionadas no subparágrafo

(a) deste parágrafo, se estes itens forem:

i) introduzidos ou fornecidos no território da Parte Contratante que concede a isenção, para a operação ou manutenção das aeronaves, sendo ou não estes produtos consumidos totalmente dentro daquele território, ou

ii) mantidos a bordo da aeronave, desde o momento da chegada até o momento da partida do território da Parte Contratante que conceder a isenção, sendo ou não estes produtos consumidos totalmente dentro daquele território; e

c) folhetos promocionais: catálogos impressos, listas de preços, horários e avisos comerciais concernentes aos serviços de transporte aéreo internacional das empresas aéreas da outra Parte Contratante, assim como folhetos turísticos (incluindo “posters”).

2) Os equipamentos e suprimentos mencionados nos subparágrafos (a) e (b) do parágrafo (1) do presente Artigo poderão ficar sob o controle e a supervisão das autoridades competentes.

3) As isenções mencionadas neste Artigo serão também válidas quando as empresas aéreas designadas de uma Parte Contratante tiverem efetuado contratos com uma outra empresa aérea, a qual desfrute igualmente de tais isenções da outra Parte Contratante, com vistas ao empréstimo ou transferência, no território da outra Parte Contratante dos itens descritos no parágrafo (1) do presente Artigo.

O acórdão recorrido é irrepreensível quanto à inaplicabilidade do art. 9º do Acordo à CPMF. De fato, o dispositivo refere-se à isenção relativa a taxas e direitos alfandegários, incidentes sobre importação e exportação de aeronaves, equipamentos, combustíveis etc.

Como visto, a CPMF não incide sobre essas operações de comércio exterior em sentido estrito (importações e exportações), como bem

decidiu o TRF, conforme o seguinte trecho do voto-condutor (fls. 355-356):

No caso em análise, entendo que o referido tratado destinou-se a estabelecer isenção tributária, tão somente, em relação aos tributos cobrados em razão da entrada e saída de bens do território nacional. Isso porque, em primeiro lugar, o *caput* do art. 9º refere-se, essencialmente, a “isenções recíprocas das restrições e limitações econômicas de importação, bem como as isenções recíprocas de todos os direitos alfandegários nacionais”.

Ou seja, a expressão “*e de outras taxas, impostos e tarifas, cobrados pelas autoridades nacionais, que não se basearam no custo dos serviços prestados*” deve ser entendida em consonância com o início do período/oração em que se insere. Como a parte inicial do período diz respeito à tributação sobre a importação e de direitos alfandegários, é evidente que a isenção mencionada tem como campo de abrangência, justamente, os tributos incidentes sobre essas situações. Isto é, as denominadas “barreiras alfandegárias”.

Essa conclusão é corroborada, ademais, pela circunstância de que o dispositivo em apreço encontra-se inserto em um artigo intitulado “*Taxas e direitos alfandegários*”, o que também constitui um norte determinante na interpretação apontada acima.

Assim, firmada essa premissa, tem-se que a CPMF, por não ser tributo vinculado a situações alfandegárias, não se inclui dentre as isenções previstas pelo referido tratado.

O mesmo raciocínio adotado pelo Tribunal de origem não vale, entretanto, para o art. 8º, item 4, do Acordo Internacional, que não se refere a operações de comércio exterior em sentido estrito (importações e exportações), mas sim a operações financeiras.

De fato, o art. 8º, item 4, do Acordo isenta **remessas** de “receitas locais excedentes às somas localmente desembolsadas”, ao país de origem da empresa.

Reitero que a CPMF incide, em tese, sobre a transmissão de valores, incluindo as remessas ao exterior (arts. 1º e 2º da Lei 9.311/1996), o que atrai a aplicação do Acordo.

Não é o caso, por exemplo, do Imposto de Importação, que incide sobre a entrada de bens estrangeiros, ou do Imposto de Renda, que onera o lucro das empresas. Trata-se de contribuição que incide direta e imediatamente sobre as transmissões de valores, exatamente aquilo que é regulado pelo art. 8º, item 4, do Acordo Internacional.

Em primeiro lugar, é importante notar que a isenção prevista pelo art. 8º, item 4, do Acordo, refere-se apenas à “receitas locais excedentes às somas localmente desembolsadas”.

Isso significa que somente o saldo dos valores auferidos no Brasil, efetivamente remetidos ao país de origem da empresa aérea, são abrangidos pelo benefício fiscal.

Dito de outra forma, as “somadas localmente desembolsadas”, ou seja, as movimentações financeiras internas, realizadas no Brasil, sujeitam-se à CPMF. Assim, os pagamentos realizados para pessoas no Brasil, remessas dentro do país etc. não podem ser beneficiadas pelo Acordo.

Tampouco há benefício fiscal para eventuais remessas internacionais realizadas para outros países, que não o de origem da empresa aérea.

A isenção, repito, é apenas para as remessas ao país de origem da contribuinte e exclusivamente quanto às “receitas locais excedentes às somadas localmente desembolsadas”.

Em segundo lugar, note-se que o art. 8º, item 4, do Acordo dispõe que a “conversão e remessa dessas receitas serão autorizadas de imediato, sem impedimento ou **taxação**”.

O termo “taxação” é utilizado em seu sentido amplo, significando tributação local.

Não há restringir o termo “taxação” à cobrança de taxas, pois a teleologia da norma indica o intuito de desonerar as remessas em relação ao poder fiscal local.

De fato, no direito comparado é comum o uso do termo “taxação” (“taxation”, em inglês), no sentido de tributação, o que inclui não apenas as taxas em sentido estrito, mas também impostos e contribuições.

Em terceiro lugar, não há falar em revogação do benefício fiscal pela lei posterior (Lei 9.311/1996), sendo desnecessário discutir a tormentosa questão da prevalência dos tratados internacionais em relação à legislação tributária interna (art. 98 do CTN).

In casu, salta aos olhos que o art. 8º, item 4, do Acordo Internacional sobre Transporte Aéreo, promulgado pelo Decreto 446/1992 é norma especialíssima, que afasta a tributação sobre as remessas de valores ao país de origem da empresa aérea. Essa norma especial não é revogada pela norma posterior genérica, que trata da cobrança da CPMF sobre todas as movimentações e transmissões financeiras. É o que dispõe o art. 2º, § 2º, da LICC:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

[...]

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

[...]

É de se reconhecer, portanto, que as remessas de valores auferidos no Brasil (“receitas locais”) ao país de origem da empresa aérea não se sujeitam à CPMF.

Importante notar que o pedido da recorrente é muito mais amplo, pois pretende afastar a incidência da CPMF sobre todas as movimentações financeiras da empresa (fls. 37 e 393).

Entretanto, como visto, as movimentações financeiras internas não são beneficiadas pela isenção. Ademais, eventuais remessas internacionais para outros países, que não o de origem da empresa aérea, tampouco são beneficiadas, nos termos do art. 8º, item 4, do Acordo.

Por essas razões, o pleito da contribuinte deve ser apenas parcialmente provido.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao Recurso Especial, para afastar a cobrança da CPMF sobre as remessas de receitas auferidas no Brasil ao país de origem da empresa aérea, mantendo a tributação sobre as movimentações internas e sobre as remessas eventualmente realizadas para terceiros países.

É como voto.

Assim, de acordo com esse precedente, (i) o termo “taxação” é utilizado em seu sentido amplo, não podendo restringi-lo à cobrança de taxas, pois a teleologia do tratado indica o intuito de desonerar as remessas em relação ao poder fiscal local; (ii) o item 4 do art 8º do Decreto n. 44692 é norma especialíssima, que afasta a tributação sobre as remessas de valores ao país de origem da empresa aérea; e (iii) referida norma é especial, pelo que não pode ser revogada pela norma posterior genérica, que trata da cobrança da CPMF sobre todas as movimentações e transmissões financeiras, nos termos do art. 2º, § 2º, da LICC.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

SEGUNDA TURMA

Número Registro: PROCESSO REsp 1.474.117/SP
20140190155-4 ELETRÔNICO

Números Origem: 00355284619994036100 1104049
199961000355285 355284619994036100

PAUTA: 06082015

JULGADO: 06082015

Relator

Exmo. Sr. Ministro OG FERNANDES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro OG FERNANDES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA
NACIONAL

RECORRIDO : UNITED AIRLINES INC
ADVOGADO : KATHLEEN MILITELLO E OUTRO(S)
RECORRIDO : CENTURION AIR CARGO INC
ADVOGADO : PAULO SIGAUD CARDOZO E OUTRO(S)

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).”

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça eletrônico STJ, edição nº 1799, divulg 19.08.2015, public. 20.08.2015, p.).

TRIBUTÁRIO. IRPF. RESTITUIÇÃO. TERMO INICIAL DOS JUROS E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. DATA DA RETENÇÃO (ANTECIPAÇÃO) & DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. RENDIMENTOS NÃO SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA. ART. 16 DA LEI Nº. 9.250/95.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.434.703 - RS (20140027230-2)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : MAURO ITIBERÊ DE LOURENÇO AQUINO
ADVOGADOS : DARCY SCORTEGAGNA
FERNANDO SCORTEGAGNA

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF. RESTITUIÇÃO. TERMO INICIAL DE JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA (SELIC). DATA DA RETENÇÃO (ANTECIPAÇÃO) VS. DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. RENDIMENTOS NÃO SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA /DEFINITIVA. ART. 16, DA LEI N. 9.250/95.

1. Ressalvados os casos em que o recolhimento do tributo é feito exclusivamente pela retenção na fonte (rendimentos sujeitos a tributação exclusiva/definitiva), que não admite compensação ou abatimento com os valores apurados ao final do período, os juros e correção monetária

(SELIC) incidentes na ação de repetição do indébito tributário fluem a partir da data prevista para a entrega da declaração de rendimentos e não a partir da retenção na fonte (antecipação), consoante o art. 16, da Lei n. 9.250/95.

2. Precedentes em casos onde se analisou a exigibilidade para efeito de se fixar o termo inicial do prazo prescricional da ação de repetição de indébito: EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp. n. 1.233.176/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 21/11/2013, DJe 27/11/2013; REsp. n. 1.472.182-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19.05.2015.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

“A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe parcial provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins e Og Fernandes (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Brasília (DF), 08 de setembro de 2015.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.434.703 - RS (20140027230-2)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL
MARQUES

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA
NACIONAL

RECORRIDO : MAURO ITIBERÊ DE LOURENÇO
AQUINO

ADVOGADOS : DARCY SCORTEGAGNA
FERNANDO SCORTEGAGNA

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): Trata-se de recurso especial interposto com fundamento no art. 105, inciso III, da Constituição Federal, contra acórdão que decidiu controvérsia sobre o termo a quo de atualização monetária do indébito de IRPF, ou seja, se deve incidir correção desde a data da retenção do IRPF, ou desde a data da entrega da declaração de ajuste do imposto de renda - DIRPF, consoante a seguinte ementa (e-STJ fls. 152/157):

TRIBUTÁRIO. IRPF. RESTITUIÇÃO. RECOLHIMENTO INDEVIDO. CORREÇÃO MONETÁRIA.

A atualização monetária do valor a restituir a título de imposto de renda da pessoa física dá-se pela SELIC e incide desde a data do recolhimento ou da retenção indevida.

Os embargos de declaração interpostos restaram rejeitados (e-STJ fls. 172/174).

Alega a recorrente que houve violação ao art. 535, II, do CPC; e arts. 2º, 9º, 10 e 11 da Lei nº 8.134/90, bem como art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.250/95, além dos artigos 467, 468, 471, todos do CPC. Sustenta que quanto ao termo inicial de atualização do indébito de IRPF deve incidir a correção da data da entrega da DIRPF e não da data da retenção do IRPF. Afirma que o indébito deve ser apurado na forma que dispõe a legislação de regência do tributo discutido, sendo que o pagamento de IRPF somente é considerado indevido e definido o *quantum* indevido no momento da realização do ajuste anual que leve em consideração o fato de o IRPF possuir fato gerador complexo, o que se dá no ato de entrega da DIRPF (e-STJ fls. 181/188).

Contrarrazões nas e-STJ fls. 194/196.

Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 199, 211, 218).

Às e-STJ fls. 234/236 proferi decisão monocrática negando seguimento ao recurso especial, por entender que *“a retenção na fonte equivale ao pagamento antecipado do tributo dentro da sistemática do lançamento por homologação e é da data de cada pagamento que o contribuinte deixa de ter a disponibilidade jurídica e econômica do valor assim indevidamente empregado, que é a motivação para a incidência de juros de mora pela taxa SELIC”*. Apliquei, para o caso, o recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.111.175 - SP, Primeira Seção, Rel. Min. Denise Arruda, julgado em 10.06.2009.

Essa decisão foi revista às e-STJ fls. 247, em razão da inadequação do caso ao repetitivo, do reconhecimento da ausência de precedentes e da necessidade de se aguardar o julgamento nesta Segunda Turma no REsp. n. 1.472.182-PR, que tratou de tema análogo.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.434.703 - RS (20140027230-2)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF. RESTITUIÇÃO. TERMO INICIAL DE JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA (SELIC). DATA DA RETENÇÃO (ANTECIPAÇÃO) VS. DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. RENDIMENTOS NÃO SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA /DEFINITIVA. ART. 16, DA LEI N. 9.250/95.

1. Ressalvados os casos em que o recolhimento do tributo é feito exclusivamente pela retenção na fonte (rendimentos sujeitos a tributação exclusiva/definitiva), que não admite compensação ou abatimento com os valores apurados ao final do período, os juros e correção monetária (SELIC) incidentes na ação de repetição do indébito tributário fluem a partir da data prevista para a entrega da declaração de rendimentos e não a partir da retenção na fonte (antecipação), consoante o art. 16, da Lei n. 9.250/95.

2. Precedentes em casos onde se analisou a exigibilidade para efeito de se fixar o termo inicial do prazo prescricional da ação de repetição de indébito: EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp. n. 1.233.176/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 21/11/2013, DJe 27/11/2013; REsp. n. 1.472.182-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19.05.2015.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): De início, afasto a ocorrência da alegada ofensa ao artigo 535, do CPC. É que o Poder Judiciário não está obrigado a emitir

expresso juízo de valor a respeito de todas as teses e artigos de lei invocados pelas partes, bastando para fundamentar o decidido fazer uso de argumentação adequada, ainda que não espelhe quaisquer das linhas de argumentação invocadas.

Quanto aos artigos 467, 468, 471, todos do CPC, impossível o conhecimento do especial diante da necessidade de reanálise de fatos fixados pela Corte de Origem quanto ao que transitado em julgado. Óbice da Súmula n. 7/STJ.

Conheço do recurso quanto aos demais dispositivos legais.

O que se discute nos autos é o termo inicial dos juros de mora incidentes sobre o pagamento indevido de parcela isenta ou não tributável. A FAZENDA NACIONAL entende que tais juros somente correm a partir da data da entrega da declaração de ajuste do imposto de renda - DIRPF. Já o contribuinte entende que a taxa SELIC incide a partir de momento anterior, desde a data da retenção indevida do IRPF.

A este respeito, nunca é demais esclarecer que o termo inicial dos juros de mora (SELIC) há que corresponder sempre à data em que fica caracterizada a exigibilidade do indébito (mora). Outrossim, a data em que resta caracterizada a exigibilidade é também o termo inicial do prazo prescricional, pois não há prescrição sem exigibilidade. Dito de outra forma, a data da exigibilidade marca o termo inicial dos juros de mora e do prazo prescricional para a repetição de indébito. Desse modo, o problema desloca-se para a identificação da data em que nasce a exigibilidade.

No caso em apreço, a Corte de Origem assim fundamentou sua decisão, para concluir que a taxa SELIC incide a partir da data da retenção do IRPF (e-STJ fl. 153):

A dois, porque a premissa segundo a qual o pagamento somente torna-se indevido quando da apresentação da declaração é equivocada.

A declaração anual é apenas um 'ajuste', que leva em conta despesas dedutíveis, e que pode gerar restituição mesmo nos casos em que a tributação mensal foi efetivada adequadamente. Nestes casos, a SELIC incide apenas a partir do mês seguinte ao término do prazo de apresentação da declaração.

Situação distinta é aquela em que a retenção foi indevida porque efetuada em parcela isenta ou não-tributável, em que a correção monetária deve incidir desde a data da expropriação do valor do patrimônio do sujeito passivo. E este é o caso dos autos.

De fato, existe diferença conceitual entre tais verbas, pois as deduções operam sobre rendimentos tributáveis (a teor dos arts. 74 a 102 do RIR/99), enquanto os rendimentos isentos ou não tributáveis sequer entram no cômputo do rendimento bruto do contribuinte, nos termos do art. 39 do Decreto n.º 3.000/99.

Consoante os precedentes de ambas as Turmas do STJ que julgam Direto Tributário, ressalvados os casos em que o recolhimento do tributo é feito exclusivamente pela retenção na fonte (rendimentos sujeitos a tributação exclusiva/definitiva), que não admite compensação ou abatimento com os valores apurados ao final do período, a prescrição da ação de repetição do indébito tributário flui a partir do pagamento realizado após a declaração anual de ajuste do imposto de renda e não a partir da retenção na fonte (antecipação). Precedentes:

TRIBUTÁRIO.PRAZODEPRESCRIÇÃOPARAAREPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 3º, DA LC 118/2005. TERMO INICIAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRPF FONTE. DATA DA RETENÇÃO (ANTECIPAÇÃO) VS. DATA

DO PAGAMENTO APÓS A ENTREGA DA DECLARAÇÃO. RENDIMENTOS NÃO SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA /DEFINITIVA.

1. Tanto o STF quanto o STJ entendem que para as ações de repetição de indébito relativas a tributos sujeitos a lançamento por homologação ajuizadas de 09.06.2005 em diante, deve ser aplicado o prazo prescricional quinquenal previsto no art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, ou seja, prazo de cinco anos com termo inicial na data do pagamento. Já para as mesmas ações ajuizadas antes de 09.06.2005, deve ser aplicado o entendimento anterior que permitia a cumulação do prazo do art. 150, §4º com o do art. 168, I, do CTN (tese do 5+5). Precedentes: recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.269.570-MG, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 23.05.2012; e EREsp 1.265.939/SP, Corte Especial, Rel. Min. Nancy Andrighi, julgado em 01/08/2013, DJe 12/08/2013.

2. Ressalvados os casos em que o recolhimento do tributo é feito exclusivamente pela retenção na fonte (rendimentos sujeitos a tributação exclusiva/definitiva), que não admite compensação ou abatimento com os valores apurados ao final do período, a prescrição da ação de repetição do indébito tributário flui a partir do pagamento realizado após a declaração anual de ajuste do imposto de renda e não a partir da retenção na fonte (antecipação). Precedente: EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp. n. 1.233.176/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 21/11/2013, DJe 27/11/2013.

3. Caso em que o contribuinte ajuizou ação de repetição de indébito em 06.05.2011 postulando a restituição de IRPF indevidamente cobrado sobre verba de natureza indenizatória (PDV) recebida em 03.02.2006. Sabe-se que a declaração de ajuste é entregue em abril de 2007, ocasião em que também se dá o pagamento das diferenças. Desse modo, conta-se a partir daí o lustro prescricional, não estando prescrita a pretensão.

4. Recurso especial provido (REsp. n. 1.472.182-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19.05.2015).

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO.

A retenção do imposto de renda na fonte pagadora não se assimila ao pagamento antecipado aludido no § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional; a quantia retida na fonte pagadora não tem o efeito de pagamento, até porque toda ou parte dela poderá ser objeto de restituição, dependendo da declaração de ajuste anual.

A prescrição da ação de repetição do indébito tributário flui a partir do pagamento realizado após a declaração anual de ajuste do imposto de renda - dito pagamento antecipado porque se dá sem prévio exame da autoridade administrativa acerca da respectiva correção (CTN, art. 150, *caput*).

Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes, porque do suprimento da omissão resultou diretamente a necessidade de alterar o julgado. (EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp. n. 1.233.176PR, Primeira Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 21/11/2013, DJe 27/11/2013)

Por ocasião do julgamento do suso citado precedente desta Segunda Turma, assim registrei, em ratificação de voto, a data em que fica caracterizada a exigibilidade do indébito (mora) para cada caso:

a) Se estamos a tratar da generalidade dos rendimentos tributáveis, o imposto de renda devido vai ser objeto de ajuste somente ao final do período onde se apura o saldo, a pagar ou a restituir, somente nesse momento é que o contribuinte saberá se há ou não indébito, desse modo, somente nesse momento é que nascerá seu direito a repetição; e

b) Se estamos a tratar de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte, tratando-se aí de tributação definitiva, que não

admite compensação ou abatimento com os valores apurados ao final do período (v.g. 13º salário, art. 638, RIR-99, loterias, art. 676, RIR-99 e determinadas operações financeiras, art. 770, RIR-99), esses rendimentos, por não se sujeitarem a recálculo na declaração de ajuste anual, como ocorre com os rendimentos tributáveis, têm como termo inicial do prazo prescricional para o ajuizamento da repetição a data da retenção na fonte.

Cheguei a estas conclusões pela via do exame do precedente EDcl nos EDcl no REsp. n. 1.233.176/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 21/11/2013, DJe 27/11/2013. No entanto, registro que há muitos outros motivos para manter meu entendimento.

Por primeiro, observo que o art. 168, do CTN, estabelece que somente nasce o direito de pleitear a restituição de tributo pago espontaneamente ou cobrado a maior a partir da data da extinção do crédito tributário. Transcrevo:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Diante disso, caracterizado o fato gerador do Imposto de Renda somente no dia 31 de dezembro do ano-base, como admitir que as retenções na fonte ocorridas antes dessa data possam extinguir um crédito tributário que jamais se formou? Como admitir que tenha sido extinto um crédito tributário antes mesmo da ocorrência de seu fato gerador no dia 31 de dezembro do ano-base? Decerto, somente pode ser extinto o que foi constituído e a constituição do crédito tributário em casos que tais ocorre somente com a entrega da declaração do IRPF. Dessa forma, qualquer extinção somente pode ocorrer nessa data ou em data posterior, em se tratando da generalidade dos rendimentos tributáveis.

O segundo ponto é que o próprio art. 16, da Lei n. 9.250/95 estabelece a data prevista para a entrega da declaração de rendimentos como sendo a data em que se inicia a mora da FAZENDA NACIONAL pelo indébito, fazendo incidir juros SELIC a partir daí. Sendo assim, *mutatis mutandis*, é dessa mesma a data (e não de data anterior) que surge a pretensão do contribuinte pelo indébito, caracterizada a violação ao direito, a saber:

Lei n .9.250/95

Art. 16. O valor da restituição do imposto de renda da pessoa física, apurado em declaração de rendimentos, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data prevista para a entrega da declaração de rendimentos até o mês anterior ao da liberação da restituição e de 1% no mês em que o recurso for colocado no banco à disposição do contribuinte. (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

A circunstância de estarmos diante de fato gerador complexivo em nada altera o raciocínio. Isto porque os fatos impositivos podem ocorrer até o dia 31 de dezembro do ano-base, complementando-se aí o fato gerador.

Desse modo, o “pagamento antecipado” a que se refere o art. 3º, da LC n. 118/2005 e o art. 150, §1º, do CTN, é aquele que corresponde, por ficção, à entrega da declaração, pois somente com ela é que se tem a constituição do crédito tributário e a constatação de sua extinção, ou não, com o resultado do ajuste.

No caso em apreço, a verba sob discussão corresponde a indébito de IRPF correspondente aos juros moratórios definidos em reclamatória trabalhista, verba considerada como isenta no título em execução e considerada tributável a título de rendimentos do trabalho pela FAZENDA NACIONAL.

Desse modo, esses rendimentos compuseram a generalidade dos rendimentos tributáveis decorrentes de decisão judicial próprios do imposto de renda e foram objeto de antecipação para o posterior ajuste (encontro de contas), sendo que somente ao final do período foi apurado o saldo, a pagar ou a restituir do IRPF, nascendo a exigibilidade. Tal é o que dispõe a legislação aplicável, que exponho em ordem cronológica:

Redação original do art. 7º, do Decreto-Lei n. 1.302/73.

Art 7º Estão sujeitas ao desconto do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do que for devido na declaração do beneficiário, as importâncias pagas ou creditadas a pessoas físicas ou jurídicas, a título de juros, honorários ou indenizações por lucros cessantes, em decorrência de condenações judiciais.

§ 1º O imposto será descontado no ato do pagamento ou crédito do rendimento, ou no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário.

§ 2º O recolhimento do imposto a que se refere este artigo será feito no mês seguinte àquele em que se verificar o fato gerador.

Decreto-Lei n. 1.302/73, com a redação alterada pelo Decreto-Lei n. 1.494/76.

Art 7º Estão sujeitas ao desconto do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do que for devido na declaração do beneficiário, as importâncias pagas ou creditadas a pessoas físicas ou jurídicas, a título de juros, honorários ou indenizações por lucros cessantes, em decorrência de condenações judiciais.

§ 1º - O imposto será retido pelo cartório do Juízo onde ocorrer a execução da sentença, no ato do pagamento ou crédito do rendimento, ou no momento em que, por qualquer forma o rendimento se torne disponível para o beneficiário. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

§ 2º O recolhimento do imposto a que se refere este artigo será feito no mês seguinte àquele em que se verificar o fato gerador.

Decreto-Lei n. 1.302/73, com a redação alterada pelo Decreto-Lei n. 1.584/77.

Art. 7º - Estão sujeitas ao desconto do imposto de renda na fonte, à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do que for devido na declaração do beneficiário, as importâncias pagas ou creditadas a pessoas físicas ou jurídicas, a título de:

I - juros, indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentença judicial;

II - honorários advocatícios, bem como remunerações pela prestação de serviços no curso do processo judicial, tais como serviços de engenheiro, médico, contabilista, leiloeiro, perito, assistente técnico, avaliador, síndico, testamenteiro, liquidante, etc.

§ 1º - O imposto será retido pelo cartório do juízo onde ocorrer a execução da sentença, no ato do pagamento ou crédito do rendimento, ou no momento em que, por qualquer forma, o recebimento se torne disponível para o beneficiário.

§ 2º - o recolhimento do imposto a que se refere este artigo será feito no mês seguinte àquele em que se verificar o fato gerador.

§ 3º - As importâncias percebidas pelas pessoas físicas a título de indenização por lucros cessantes classificam-se nas cédulas correspondentes à natureza do rendimento indenizado.

§ 4º - O Ministro da Fazenda baixará as normas necessárias para aplicação do disposto neste artigo.

Lei n. 7.713/88

Art. 7º Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei: (Vide: Lei nº 8.134, de 1990, Lei nº 8.383, de 1991, Lei nº 8.848, de 1994, Lei nº 9.250, de 1995)

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.

§ 2º O imposto será retido pelo cartório do juízo onde ocorrer a execução da sentença no ato do pagamento do rendimento, ou no momento em que, por qualquer forma, o recebimento se torne disponível para o beneficiário, dispensada a soma dos rendimentos pagos ou creditados, no mês, para aplicação da alíquota correspondente, nos casos de:

a) juros e indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentenças judicial;

b) honorários advocatícios;

c) remunerações pela prestação de serviços no curso do processo judicial, tais serviços de engenheiro, médico, contabilista, leiloeiro, perito, assistente técnico, avaliador, síndico, testamenteiro e liquidante. (Revogado pela Lei nº 8.218, de 1991)

§ 3º (Vetado).

LEI Nº 8.541, DE 23 DE DEZEMBRO DE 1992.

Art. 46. O imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário.

§ 1º Fica dispensada a soma dos rendimentos pagos no mês, para aplicação da alíquota correspondente, nos casos de:

I - juros e indenizações por lucros cessantes;

II - honorários advocatícios;

III - remuneração pela prestação de serviços de engenheiro, médico, contador, leiloeiro, perito, assistente técnico, avaliador, síndico, testamentário e liquidante.

§ 2º Quando se tratar de rendimento sujeito à aplicação da tabela progressiva, deverá ser utilizada a tabela vigente no mês de pagamento.

De ver que a lei sempre manteve a incidência do IR e a necessidade de levar os rendimentos para a declaração de ajuste, apenas mudando a técnica de tributação ao dispensar os valores da soma para efeito do enquadramento na tabela de alíquotas.

Desse modo, ao contrário do que firmado pela Corte de Origem, é indiferente ao caso que a retenção indevida tenha sido efetuada sobre parcela isenta ou não-tributável, pois se essa retenção vai ao encontro de contas do período, sempre será necessário verificar qual o reflexo dela na declaração de ajuste, a fim de se verificar se houve ou não indébito e qual a sua monta.

Sendo assim, o valor da restituição do imposto de renda da pessoa física, apurado em declaração de rendimentos, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data prevista para a entrega da declaração de rendimentos até o mês anterior ao da liberação da restituição e de 1% no mês em que o recurso for colocado no banco à disposição do contribuinte (art. 16, da Lei n. 9.250/95).

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE e, nessa parte, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso especial, nos termos da fundamentação. É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

SEGUNDA TURMA

Número Registro: PROCESSO REsp 1.434.703/RS
20140027230-2 ELETRÔNICO

Números Origem: 200971040007712 50056604620124047104
RS-200971040007712 RS-50056604620124047104 TRF4-
200971040007712

PAUTA: 08092015

JULGADO: 08092015

Relator

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro OG FERNANDES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA
VASCONCELOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA
NACIONAL

RECORRIDO : MAURO ITIBERÊ DE LOURENÇO
AQUINO
ADVOGADOS : DARCY SCORTEGAGNA
FERNANDO SCORTEGAGNA

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPF
/ Imposto de Renda de Pessoa Física - Incidência sobre Licença-
Prêmio/Abono/Indenização

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe parcial provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins e Og Fernandes (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça eletrônico STJ, edição nº 1818, divulg. 16.09.2015, public. 17.09.2015, p.).

DECISÕES MONOCRÁTICAS

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DECRETO 8.426/2015. APARENTE ILEGALIDADE DO § 2º DO ART. 27 DA LEI 10.865/2014 [S/C]. INCONSTITUCIONALIDADE QUE NÃO FAVORECE O CONTRIBUINTE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO 0017884-95.2015.4.03.0000/SP

2015.03.00.017884-7/SP

RELATORA : Desembargadora Federal DIVA MALERBI

AGRAVANTE : INTERMED EQUIPAMENTO MEDICO HOSPITALAR LTDA

ADVOGADO : SP183660 EDUARDO MARTINELLI CARVALHO e outro(a)

AGRAVADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : SP000006 DJEMILE NAOMI KODAMA E NAIARA PELLIZZARO DE LORENZI CANCELLIER

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 1 VARA DE OSASCO >30ªSSJ>SP

No. ORIG. : 00049219520154036130 1 Vr OSASCO/SP

DECISÃO

Vistos.

Trata-se de agravo de instrumento interposto por INTERMED EQUIPAMENTO MEDICO HOSPITALAR LTDA., em face da decisão que, em mandado de segurança impetrado em face do Delegado da Receita Federal do Brasil em Osasco/SP, indeferiu a liminar que objetiva, com base no artigo 151, IV, do CTN, a suspensão da exigibilidade dos valores referentes a PIS e COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, apurados nos termos do Decreto 8.426/15, até decisão final que reconheça a inconstitucionalidade total do referido Decreto, para o fim de garantir o seu direito líquido e certo de não se sujeitar à incidência do PIS à alíquota de 0,65% e COFINS à alíquota de 4% em relação às suas receitas financeiras, ficando assegurada a aplicação da alíquota zero determinada pelo Decreto 5.442/05, com o consequente reconhecimento do seu direito à recuperação/compensação dos valores eventualmente pagos no curso do processo.

Sustenta a agravante, em síntese, que a r. decisão agravada negou vigência ao princípio da estrita legalidade tributária, consagrado pelos artigos 150, I, da CF e 97, II, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a majoração de tributos por atos infralegais, como é o caso do Decreto 8.426/15. Aduz, ainda, que ao considerar válido o Decreto 8.426/15, restou caracterizado reprovável desvio de finalidade, além de violação ao princípio da não cumulatividade, prescrito pelo artigo 195, IV e §12 da Constituição Federal.

Requer “a antecipação da tutela recursal e, ao final, mediante integral provimento deste agravo, seja concedido o pedido liminar formulado nos autos originários, para determinar, com base no artigo 151, inciso IV, do CTN, a suspensão da exigibilidade dos valores referentes a PIS e COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, apurados nos termos do Decreto 8.426/15, até que seja proferida decisão final neste Mandado de Segurança,

o que implicará manutenção da alíquota zero das contribuições, tal como prevista no Decreto 5.442/05.”

É o relatório.

Decido.

O artigo 558 do Código de Processo Civil prevê a concessão de efeito suspensivo nos casos em que possa resultar à parte lesão grave e de difícil reparação, sendo relevante a fundamentação.

Em juízo de cognição sumária, não se mostra comprovada de plano a fumaça do bom direito a ensejar o deferimento da medida de urgência requerida, tendo em vista que os aspectos fáticos da causa não se encontram bem delimitados.

Como bem assinalado pelo Juízo *a quo*:

(...).

Cumprе observar que, para a concessão da liminar, faz-se necessária a concorrência dos dois pressupostos estabelecidos no inciso III do artigo 7º da Lei n.º 12.016/09, quais sejam, demonstração da relevância do fundamento e do perigo da demora.

Ou seja, deve haver nos autos elementos suficientemente fortes que possibilitem a formação de convicção da probabilidade de existência do direito líquido e certo alegado pelo demandante, além do risco de ineficácia da decisão se concedida somente ao final do procedimento.

É cediço que o princípio da legalidade tributária insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, prevê a vedação aos Entes Federativos de “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Abstraindo-se as hipóteses constitucionalmente previstas de mitigação do princípio da legalidade tributária (art. 153, §1º, CF), a regra é a de que um Decreto presidencial jamais poderá ser utilizado como instrumento normativo hábil a validamente promover a majoração de tributos.

Com efeito, nos termos do artigo 99 do CTN, “o conteúdo e o alcance dos Decretos restringem aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta lei”.

Ademais, o princípio da estrita legalidade tributária impõe não só a instituição de tributos ou sua majoração por meio de lei, mas exige até mesmo que a sua redução seja expressa pelo mesmo veículo normativo, nos termos do art. 97, I e II, CTN, ressalvadas as hipóteses taxativas previstas na Constituição Federal.

Quanto às contribuições sociais tratadas pela impetrante, é sabido que o regime fiscal da não cumulatividade da cobrança do PIS e da COFINS foi inaugurado, respectivamente, pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, com alíquotas gerais de 1,65% (PIS) e de 7,6% (COFINS).

O art. 27, §2º, da Lei 10.865/04, permitiu que o Poder Executivo reduzisse e restabelecesse estas alíquotas (repetidas no art. 8º. da mesma lei), de modo a ajustar as contribuições ao PIS e à COFINS às receitas financeiras auferidas pelos contribuintes sujeitos ao regime da não cumulatividade. Assim dispõe o referido dispositivo legal:

“Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

§1º Poderão ser estabelecidos percentuais diferenciados no caso de pagamentos ou créditos a residentes ou domiciliados em país com tributação favorecida ou com sigilo societário.

§2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar (...).”

O Decreto 8.426/15 encontra seu fundamento de validade justamente no artigo 27, 2 da Lei 10.865/2004, acima transcrito. De acordo com o art. 1º. do aludido Decreto, houve o restabelecimento das alíquotas para 0,65% (PIS) e 4% (COFINS), incidentes sobre as receitas financeiras dos contribuintes, com a revogação da alíquota zero prevista anteriormente no Decreto 5.442/05. Confira-se o seu teor:

“Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

§1º Aplica-se o disposto no caput inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§2º Ficam mantidas em 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis aos juros sobre o capital próprio.

(...)

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2015.

Art. 3º Fica revogado, a partir de 1º de julho de 2015, o Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005.”

Não obstante a aparente inconstitucionalidade do artigo 27, §2º, da Lei 10.865/04, que permitiu ao Executivo alterar as alíquotas do PIS/COFINS no regime da não cumulatividade, agredindo, num exame superficial, o princípio da estrita legalidade tributária, que incide integralmente sobre as contribuições sociais previstas na Constituição Federal, o fato é que a redução a zero da alíquota, tal como previsto no Decreto n. 5.442/05, hoje revogado, veio a beneficiar os contribuintes em geral, o que certamente não ensejou maiores discussões na seara judicial.

A tese defendida pela impetrante tem as suas contradições. Em primeiro lugar, a inconstitucionalidade não estaria no Decreto, mas sim na Lei que o prevê e o autoriza a excepcioná-la. Segundo, ao defender que o Decreto pode reduzir a alíquota do tributo, mas não pode aumentá-la, acaba retratando a figura de um Decreto geral “irrevogável” (tal seria o Decreto 5.442/05), que impediria o Poder Executivo de alterar para pior a previsão jurídica continuativa, geral e abstrata nele inscrita, o que não tem precedentes no ordenamento jurídico brasileiro, além de contrariar os ditames legais que o conformam, salvo a possibilidade de invocação de direito adquirido, ato jurídico perfeito ou coisa julgada, os quais não foram cogitados.

Entendo que, em última análise, ainda que em cognição sumária, ao considerar inconstitucional o art. 27, §2º, da Lei 10.865/04, e por consequência reconhecer como ilegais os Decretos 5.442/05 e 8.426/15, ficariam na verdade restabelecidas integralmente as alíquotas das Leis 10.637/02 e 10.833/03, quais sejam, de 1,65% (PIS) e de 7,6% (COFINS), o que pioraria ainda mais a situação fiscal da impetrante,

em comparação com as alíquotas previstas no Decreto 8.426/15, que as restabeleceu apenas parcialmente.

Sendo assim, considero inexistir plausibilidade no alegado direito da impetrante, mantendo, por ora, a previsão do Decreto 8.426/15. Pelo exposto, INDEFIRO O PEDIDO DE LIMINAR.

(...).”

Por outro lado, o agravante não fez prova suficiente do perigo na demora, que não possa aguardar o julgamento do recurso.

Ante o exposto, **indefiro** o pedido de antecipação de tutela recursal.

Comunique-se.

Intime-se a agravada para resposta, nos termos do artigo 527, V, do Código de Processo Civil.

Após, abra-se vista ao Ministério Público Federal.

São Paulo, 10 de agosto de 2015.

DIVA MALERBI

Desembargadora Federal

(Decisão monocrática disponibilizada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 14.08.2015, p. 498/500).

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DECRETO Nº 8.426/2015. ILEGALIDADE. AUSÊNCIA DE PLAUBILIDADE [S/C] DA TESE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO 0017931-69.2015.4.03.0000/SP

2015.03.00.017931-1/SP

RELATOR : Desembargador Federal MAIRAN MAIA

AGRAVANTE : DR OETKER BRASIL LTDA

ADVOGADO : SP125734 ANA CRISTINA CASANOVA CAVALLO e outro(a)

AGRAVADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : SP000006 DJEMILE NAOMI KODAMA E NAIARA PELLIZZARO DE LORENZI CANCELLIER

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 21 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

No. ORIG. : 00138293720154036100 21 Vr SAO PAULO/SP

DECISÃO

Insurge-se a agravante contra decisão que indeferiu o pedido de liminar, em mandado de segurança impetrado com o objetivo de suspender a exigibilidade do PIS e da COFINS nos moldes identificados pelo Decreto nº 8.426/2015, que restabeleceu as alíquotas de 0,65% para o PIS e 4% para a COFINS.

Aduz, em síntese, a inconstitucionalidade das alíquotas veiculadas por meio do Decreto nº 8.426/2015 na medida em que sua majoração ocorreu com base no § 2º do artigo 27 da Lei nº 10.865/2004, que delegou ao Poder Executivo o permissivo de redução ou restabelecimento das alíquotas das contribuições indicadas.

Afirma haver impedimento constitucional envolvendo a outorga de delegação ao chefe do Poder Executivo sobre a alteração das alíquotas do PIS e da COFINS, na medida em que as alterações das alíquotas envolvendo tais contribuições, por meio de decreto, não estão previstas nas exceções estabelecidas pela Constituição Federal de 1988.

Sustenta violação ao princípio da legalidade e da hierarquia das leis.

Inconformada, requer a atribuição de efeito suspensivo ao recurso e a reforma da decisão agravada.

DECIDO.

Nos termos do art. 558 do CPC, a suspensão da eficácia de decisão agravada encontra-se condicionada à presença de dois fatores: a relevância da fundamentação e a configuração de situação que possa resultar lesão grave ou de difícil reparação, que, neste aspecto, deve ser certa e determinada, capaz de comprometer a eficácia da tutela jurisdicional.

Por sua vez, o recurso interposto contra decisão que defere ou indefere pedido de liminar devolve ao órgão julgador apenas o exame

da presença ou ausência destes pressupostos legais ensejadores da concessão.

O mandado de segurança é o meio processual destinado à proteção de direito dito líquido e certo, ou seja, aferível de plano, sendo indispensável prova pré-constituída à apreciação do pedido.

Pretende a agravante, em suma, seja afastada a exigibilidade do PIS e da COFINS nos moldes identificados pelo Decreto nº 8.426/2015, que restabeleceu as alíquotas de 0,65% para o PIS e 4% para a COFINS, sob o argumento da inconstitucionalidade ante a violação do princípio da legalidade, e do impedimento constitucional da delegação ao Poder Executivo acerca da redução ou restabelecimento das alíquotas das contribuições indicadas.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, bem como para o Programa de Integração Social - PIS, previstas respectivamente pelas Leis Complementares 70/91 e 7/70, encontram-se regidas pelos princípios da solidariedade financeira e universalidade, previstos nos arts. 194, I, II, V, e 195 da Constituição Federal. Referidas contribuições incidem sobre o faturamento, assim entendido como a receita bruta obtida em função da comercialização de produtos e da prestação de serviços, sendo certo que a definição, o conteúdo e alcance do termo hão de ser hauridos do direito privado, segundo precisa dicção do art. 110 do CTN.

Por sua vez, após a entrada em vigor das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, foi publicada a Lei nº 10.865/2004, dispondo em seu artigo 27:

“Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Poderão ser estabelecidos percentuais diferenciados no caso de pagamentos ou créditos a residentes ou domiciliados em país com tributação favorecida ou com sigilo societário.

§ 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.”

Referida espécie normativa autorizou o Poder Executivo a reduzir e restabelecer, até os percentuais de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, as alíquotas das referidas contribuições incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade.

Aqui reside a controvérsia.

Com efeito, leciona Leandro Paulsen (Direito Tributário CONSTITUIÇÃO e CÓDIGO TRIBUTÁRIO à luz da doutrina e da jurisprudência, 14ª Edição, Livraria do Advogado, páginas 159 e 292):

“O princípio da reserva legal (em sentido estrito) afasta a possibilidade de o Executivo estabelecer os elementos da norma tributária impositiva, salvo exceção expressa feita no texto original da própria Constituição, como a de definir a alíquota de certos impostos federais, nos termos do § 1º do art. 153 da CF.

- “Não pode o Executivo, portanto, ‘completar’ regra matriz de incidência tributária, nem tampouco presumir a prática de certos atos, e muito menos recorrer à analogia para reputar ocorrido fato impositivo e nascida a obrigação tributária correspondente.” (GONÇALVES, J. A. Lima. Isonomia na Norma Tributária, Malheiros, 1993, p. 39)”

(...)

“Arrolamento Taxativo. A referência aos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V é taxativa, não admitindo ampliação sequer por emenda constitucional, pois a legalidade é direito fundamental do contribuinte, não sendo passível de supressão nem de excepcionalização, conforme se pode ver das notas introdutórias ao art. 150 da CF, em que há referência à ADIn 939.”

Com efeito, temos que as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS estão previstas em lei ordinária, em atenção ao princípio constitucional da legalidade tributária - reserva absoluta da lei para a instituição dos tributos.

Em 2005, o Poder Executivo editou o Decreto nº 5.442/2005 e aplicou a alíquota zero nas operações incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por seu turno, no dia 1º/4/2015, foi publicado o Decreto nº 8.426, revogando expressamente, a partir de 1º de julho de 2015, o Decreto nº 5.442/2005, restabelecendo a incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa às alíquotas de 0,65% para o PIS e 4% para a COFINS.

Argumenta a agravante ser inconstitucional o Decreto nº 8.426/2015 na medida em que sua majoração ocorreu com base no § 2º do artigo 27 da Lei nº 10.865/2004, que delegou ao Poder Executivo o permissivo de redução ou restabelecimento das alíquotas das contribuições indicadas.

Muito embora não desconheça o precedente envolvendo o controle de constitucionalidade de ato normativo infralegal (STF - RMS nº 25.476, Relator Min. Luiz Fux, Redator do Acórdão o Min. Marco Aurélio), vejo que, a dimensão pretendida pela agravante, ao menos neste Juízo de cognição não exauriente, não se sustenta. A legislação ordinária que trata das espécies tributárias, em observância ao princípio da legalidade, previu o tipo de tributo, a hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota e os sujeitos da obrigação tributária.

Por sua vez, há relativa inconsistência na tese da agravante uma vez que os fundamentos apresentados contra a higidez do Decreto nº 8.426/2015, também seriam aplicáveis ao Decreto nº 5.442/2005, que aplicou a alíquota zero nas operações incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, mantendo-se, pois, as alíquotas originais previstas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Todos estes aspectos merecem apreciação mais aprofundada, em Juízo de mérito, situação que, *prima facie*, afasta a plausibilidade do direito invocado.

Considerando a cognição sumária desenvolvida na via estreita do agravo de instrumento, mormente neste momento de apreciação de efeito suspensivo ao recurso, entendo pela ausência dos requisitos ensejadores da concessão da medida pleiteada.

Ante o exposto, indefiro o efeito suspensivo pleiteado.

Comunique-se ao Juízo de origem o teor desta decisão.

Intime-se a agravada, nos termos do art. 527, V, do CPC.

Após, abra-se vista ao Ministério Público Federal.

Posteriormente, conclusos para oportuna inclusão em pauta de julgamento.

Intimem-se.

São Paulo, 17 de agosto de 2015.

MAIRAN MAIA

Desembargador Federal

(Decisão monocrática disponibilizada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, divulgação 19.08.2015, p. 260/262).

EMENTAS

EXECUÇÃO FISCAL. DEPÓSITO JUDICIAL. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. ART. 892 DO CPC. PRAZO DE 5 (CINCO) DIAS PARA O DEPÓSITO DA PARCELA. ARTS. 113, §1º; 140; 141 E 156, VI, DO CTN. NÃO APLICAÇÃO AOS DEPÓSITOS JUDICIAIS DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.365.761 - RS
(20130025706-3)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES
AGRAVANTE : PRÁTICOS DA BARRA DO RIO GRANDE
LTDA
ADVOGADO : MARCO ANTONIO ESTIMA
ANTONACCI E OUTRO(S)
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL
REPR. POR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA
NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. ART. 892 DO CPC. PRAZO DE 5 DIAS PARA O DEPÓSITO DA PARCELA. NÃO APLICAÇÃO AOS DEPÓSITOS JUDICIAIS DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. INCOMPATIBILIDADE DA NORMA PREVISTA NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

1. O recurso especial se origina em autos de embargos do devedor opostos por contra execução fiscal ajuizada para a cobrança de multa e juros de mora de créditos tributários cujos valores não foram depositados no momento certo. Discute-se se o depósito judicial do tributo deveria ter-se dado no momento do vencimento da obrigação, ou se dentro do prazo de 5 dias previsto no art. 892 do CPC.

2. Por força dos artigos 113, § 1º, 140, 141 e 156, inciso VI, do Código Tributário Nacional, o prazo de 5 dias previsto no art. 892 do CPC não é aplicável aos depósitos judiciais referentes a créditos tributários, de tal sorte que são exigíveis multa e juros de mora caso o depósito não seja realizado dentro do prazo de vencimento do tributo. *Mutatis mutandis*, vide: REsp 1351073RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13052015; AgRg no Ag 1239917SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 17052010; REsp 622.183RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 17/09/2007; REsp 624.156RS, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ 2003/2007.

3. Não se pode permitir que o contribuinte ou responsável tributário, por estar em juízo, seja agraciado com mais 5 dias para adimplir o tributo, só porque ajuíza ação consignatória em pagamento, porquanto, diretamente, estar-se-ia criando distinção vedada pela Constituição Federal (art. 150, inciso I, da Constituição Federal), além de estar-se estabelecendo espécie de moratória tributária, de caráter geral, sem previsão legal.

4. Agravo regimental não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior

Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Sérgio Kukina (Presidente), Regina Helena Costa, Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1ª Região) e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 09 de junho de 2015(Data do Julgamento)

MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

Relator

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça eletrônico STJ, edição nº , divulg 14.06.2015, public. 17.06.2015).

**AÇÃO RESCISÓRIA. CREDITAMENTO DE IPI.
APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 343/STF. IMPROCEDÊNCIA.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.006.952 - PR (2007/0271585-8)

RELATOR MINISTRO OLINDO MENEZES
(DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO)

RECORRENTE : MADEIREIRA MIGUEL FORTE SA

ADVOGADO : JOSÉ HENRIQUE LONGO E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADORES : CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

ARTUR ALVES DA MOTTA E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO RESCISÓRIA. CREDITAMENTO DE IPI. MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 343/STF. ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ADOTADO EM REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL.

1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 590.809/RS, Relator o Ministro Marco Aurélio, submetido ao regime da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário da contribuinte para, reformando a decisão recorrida, assentar a improcedência do pedido rescisório, mantendo-se incólume o acórdão rescindendo no tocante ao direito da recorrente ao creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, quando da aquisição de insumos e matérias-primas isentos, não tributados e sujeitos à alíquota zero.

2. Naquela ocasião, ficou definido que, diante de interpretação controvertida da matéria nos tribunais, o fato de o acórdão rescindendo estar em conflito com o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal não implica a procedência do pedido rescisório, se o julgado deu uma interpretação possível segundo manifestações do próprio Supremo Tribunal Federal.

3. Acórdão proferido pela Primeira Turma que, ao seguir a orientação de que o enunciado da Súmula 343/STF deve ser afastado quando a questão tem fundo constitucional, o que motivaria o êxito da ação rescisória, destoou do entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 590.809/RS, submetido ao regime da repercussão geral.

4. Recurso especial provido, em juízo de retratação do art. 543-B, § 3º, do CPC, para julgar improcedente a ação rescisória ajuizada pela União (Fazenda Nacional).

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, deu provimento ao recurso ESPECIAL, em juízo de retratação, para julgar improcedente a ação rescisória ajuizada pela Fazenda Nacional, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina (Presidente) e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Assistiu ao julgamento a Dra OLÍVIA TONELLO MENDES FERREIRA, pela parte RECORRENTE: MADEIREIRA MIGUEL FORTE SA.

Brasília, 06 de agosto de 2015 (Data do Julgamento).

MINISTRO OLINDO MENEZES

(DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO)

Relator

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça eletrônico STJ, edição nº , divulg 14.09.2015, public. 17.09.2015).

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS. REFINARIA DE OUTRO ESTADO. ESTORNO DO IMPOSTO. IMPOSSIBILIDADE.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.171

ORIGEM :ADI - 160706 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

RELATORA :MIN. ELLEN GRACIE

REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO

ADV.(A/S) : CARLOS ROBERTO SIQUEIRA CASTRO E OUTRO(A/S)

INTDO.(A/S) : CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente a ação direta, com eficácia diferida por 6 meses após a publicação do acórdão, e os votos dos Senhores Ministros Luiz Fux e Cármen Lúcia, julgando-a improcedente, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Impedido o Senhor Ministro Dias Toffoli. Ausente o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Falou pela requerente o Dr. Carlos Roberto Siqueira Campos. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 03.08.2011.

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgou procedente o pedido formulado

na ação direta para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110, de 28 de setembro de 2007, com a redação conferida pelo Convênio ICMS 136, de 5 de dezembro de 2008, vencidos os Ministros Luiz Fux e Cármen Lúcia, que julgavam improcedente o pedido. Quanto à modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, após os votos dos Ministros Ricardo Lewandowski (Presidente), Roberto Barroso, Teori Zavascki, Luiz Fux, Gilmar Mendes e Celso de Mello, acompanhando o voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora), para modular os efeitos da declaração da decisão de inconstitucionalidade, com eficácia diferida por 6 (seis) meses após a publicação do acórdão, e o voto do Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão, o julgamento foi suspenso para colher o voto da Ministra Cármen Lúcia, ausente ocasionalmente. O Ministro Marco Aurélio entendeu não ser cabível o adiamento da conclusão da modulação para aguardar voto de ministro ausente. Impedido o Ministro Dias Toffoli. Não votou a Ministra Rosa Weber, no mérito e na modulação, por suceder à Ministra Ellen Gracie. Plenário, 05.03.2015.

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora), modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade com eficácia diferida por 6 (seis) meses após a publicação do acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava. Não votou a Ministra Rosa Weber por suceder à Ministra Ellen Gracie (Relatora). Impedido o Ministro Dias Toffoli. Redigirá o acórdão o Ministro Ricardo Lewandowski (Presidente). Plenário, 20.05.2015.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM DA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO - CNC. CABIMENTO DO CONTROLE ABSTRATO AÇÃO PARA O QUESTIONAMENTO

DA CONSTITUCIONALIDADE DE CONVÊNIO FIRMADO PELOS ESTADOS MEMBROS. INCIDÊNCIA DO ICMS NA OPERAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. PARÁGRAFOS 10 E 11 DA CLÁUSULA VIGÉSIMA DO CONVÊNIO ICMS 110/2007, COM REDAÇÃO DADA PELO CONVÊNIO 101/2008 E, MEDIANTE ADITAMENTO, TAMBÉM COM A REDAÇÃO DADA PELO CONVÊNIO 136/2008. ESTORNO, NA FORMA DE RECOLHIMENTO, DO VALOR CORRESPONDENTE AO ICMS DIFERIDO. NATUREZA MERAMENTE CONTÁBIL DO CRÉDITO DO ICMS. O DIFERIMENTO DO LANÇAMENTO DO ICMS NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO. ESTABELECIMENTO DE NOVA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA POR MEIO DE CONVÊNIO. VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTS. 145, § 1º; 150, INCISO I; E 155, § 2º, INCISO I E § 5º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE.

I - A legitimidade da Confederação Nacional do Comércio - CNC para propor ação direta de constitucionalidade questionando dispositivos do interesse de setores do comércio já foi reconhecida por este Tribunal na ADI 1.332/RJ, de relatoria do Min. Sydney Sanches.

II - Cabe a ação direta de inconstitucionalidade para questionar convênios, em matéria tributária, firmado pelos Estados membros, por constituírem atos normativos de caráter estrutural, requeridos pelo próprio texto Constitucional (art. 155, § 5º). Precedente da Corte.

III - O Convênio 110/2007, com a redação dos Convênios 101/2008 e 136/2008, atribuiu às refinarias de petróleo (que efetuam a venda de gasolina A às distribuidoras) a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as operações comerciais interestaduais com o álcool etílico anidro combustível (AEAC) e biodiesel (B100), realizadas entre as usinas e destilarias, de um lado, e as distribuidoras de combustíveis, de outro (§ 5º da Cláusula Vigésima Primeira).

IV – Os §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, preveem o estorno do crédito, condizente com a saída de mercadoria sem incidência do ICMS, na forma de recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido, e não mediante anulação escritural. É dizer, em vez de ser determinado o estorno de um crédito, determina-se a realização de um recolhimento.

V - A distribuidora não se credita do ICMS diferido que onerou a operação de entrada, já que não há pagamento direto por ela. Isso porque a operação posterior de venda dos combustíveis gasolina tipo C e óleo diesel B5 aos postos em operação interestadual será imune e a distribuidora simplesmente informa à refinaria para o repasse.

VI - As matérias passíveis de tratamento via convênio são aquelas especificadas no § 4º do art. 155 da Constituição Federal. Portanto, não poderia o Convênio, a título de estorno, determinar novo recolhimento, inovando na ordem jurídica, transmudando a medida escritural – anulação de um crédito - em obrigação de pagar.

VII - Além disso, considerando que o ICMS diferido já fora suportado pelo substituto, na medida em que destacado na operação de aquisição do álcool e do biodiesel, tendo sido recolhido mediante repasse pela refinaria, a determinação de novo recolhimento de valor correspondente, dessa feita, a outro Estado, implica bitributação não autorizada pela Carta Magna.

VIII - Inexistência de violação à destinação constitucional do ICMS sobre operações com combustíveis derivados de petróleo (art. 155, § 4º, I), na medida em que o montante recolhido a título de estorno diz respeito ao ICMS diferido, incidente sobre o álcool (AEAC) e o biodiesel (B100), e que não compromete o repasse do valor do ICMS presumido sobre a operação final com combustível derivado de petróleo ao Estado de destino.

IX – Necessidade, em homenagem à segurança jurídica, da modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade dos atos normativos atacados, para que produza efeitos a partir de seis meses contados da publicação do acórdão.

X - Ação direta de inconstitucionalidade cujo pedido se julga procedente.

(Ementa disponibilizada no STF – DJe nº 164/2015, disp. 20.08.2015, divulg. 21.08.2015, p. 47).

IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PRINCÍPIOS DA NÃO CUMULATIVIDADE E DA SELETIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
398.365

ORIGEM :AMS - 200171070025584 - TRIBUNAL REGIONAL
FEDERAL

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. GILMAR MENDES

RECTE.(S) : UNIÃO

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

RECDO.(A/S) : MÓVEIS BENTEC LTDA

ADV.(A/S) : CAROLINA FAGUNDES LEITÃO E OUTRO(A/S)

Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência.

Decisão: O Tribunal, por maioria, reputou constitucional a questão, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não se manifestou a Ministra Rosa Weber. Impedido o Ministro Roberto Barroso. O Tribunal, por maioria, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não se manifestou a Ministra Rosa Weber. Impedido o Ministro Roberto Barroso. No mérito, por maioria, reafirmou a jurisprudência dominante sobre a matéria, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não se manifestou a Ministra Rosa Weber. Impedido o Ministro Roberto Barroso.

Ministro GILMAR MENDES

Relator

(Ementa disponibilizada no STF DJe nº 188/2015, disp. 21.09.2015, divulg. 22.09.2015, p. 39).

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO 5005789-
24.2012.4.04.7113/RS

RELATOR : OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA
 APELANTE : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
 APELADO : TODESCHINI SA INDUSTRIA E COMERCIO
 ADVOGADO : Alessandro Spiller

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ÁGIO INTERNO. PERÍCIA. AMORTIZAÇÃO DE IRPJ E CSLL. COMPENSAÇÃO. SELIC. SUCUMBÊNCIA.

1. Tendo a perícia analisado pormenorizadamente as operações efetuadas pelas empresas envolvidas e concluído por sua regularidade (criação de ágio interno para amortização com IRPJ e CSLL), referida prova se revela de fundamental importância para o deslinde da controvérsia.

2. Concluindo a prova técnica que a autora calculou e amortizou o ágio de forma correta, resta afastada a tese de que houve simulação ou conduta fraudulenta.

3. A compensação de indébitos pode ser efetuada, nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, observado o disposto no artigo 170-A do CTN.

4. A atualização monetária incide desde a data do pagamento indevido do tributo até a sua efetiva compensação, sendo aplicável, para os respectivos cálculos, a taxa SELIC.

5. Ônus sucumbenciais mantidos, conforme fixados na sentença.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório, votos e notas de julgamento que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 22 de setembro de 2015.

Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA

Relator

(Ementa disponibilizada no Diário Eletrônico de 23.09.2015).

GRÁFICA PAYM
Tel. [11] 4392-3344
paym@graficapaym.com.br