

A SUCESSÃO TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL NÃO ABRANGE CESSÃO TEMPORÁRIA DE DIREITO DE USO DE MARCA - INTELIGÊNCIA DO REFERIDO DISPOSITIVO

Ives Gandra da Silva Martins

CONSULTA

Formula-me, o eminente advogado Alcyr Carvalho, a seguinte questão:

Permitimo-nos formalizar os entendimentos mantidos no sentido de ser emitida, sob a forma de parecer, a opinião de V.S^a sobre se irradia a responsabilidade tributária enunciada no art. 133 do Código Tributário Nacional o negócio jurídico de licenciamento de uso de marcas e usufruto oneroso pactuados pela ora consultante nos termos das escrituras públicas lavradas. Certidões de inteiro teor dos referidos contratos, estão aqui juntas de sorte a propiciar perfeita identificação do negócio jurídico de que se trata.

RESPOSTA

Antes de responder à questão formulada pelo eminente jurista Alcyr Carvalho, mister se faz tecer algumas considerações sobre os arts. 108, inc. I, 109, 110 e 133 do CTN, assim como sobre o art. 150, inc. I, da Lei Suprema e a jurisprudência do STF a respeito de locação, arrendamento ou cessão temporária de direitos.

O primeiro aspecto a ser considerado diz respeito à integração analógica a que fez referência o art. 108 do CTN¹.

1. Ricardo Lobo Torres ensina: "A analogia pode ser empregada em Direito Tributário, mas nele não tem importância maior, por viver esse ramo do Direito sob o império do princípio da legalidade. Pela analogia não se pode criar tributo nem fixar nenhum dos seus aspectos. A influência da analogia se restringe às normas secundárias,

A analogia, como técnica exegética integrativa, é permitida pelo Código Tributário Nacional (Lei. 5172/68) - lei com eficácia de complementar, no Título referente às normas gerais.

Está assim versado o art. 108 do CTN:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Como se percebe, entre os mecanismos passíveis de utilização, no difícil ofício de interpretar o direito, o legislador previu a analogia como o principal instrumento de percepção da realidade expressa na norma objeto do processo hermenêutico, sempre que não houver *disposição expressa* na legislação impositiva².

processuais e administrativas. Nesse sentido é que aparece no art. 108. Aplica-se a analogia quando o caso emergente não encontra uma norma de Direito em que possa se subsumir. O intérprete recorre então a uma norma aplicável a caso semelhante. É argumento de similitude (*ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio*)" (*Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 5a. ed., Ed. Renovar: Rio de Janeiro, 1998, p. 137/8).

2. Carlos Maximiliano assim conceitua e explicita a analogia: "A analogia consiste em aplicar a uma hipótese não prevista em lei a disposição relativa a um caso semelhante. Não podem os repositórios de normas dilatar-se até a exagerada minúcia, prever todos os casos possíveis no presente e no futuro. Sempre haverá lacunas no texto, embora o espírito do mesmo abranja órbita mais vasta, todo o assunto inspirador do Código, a universalidade da doutrina que o mesmo concretiza. Esta se deduz não só da letra expressa, mas também da falta de disposição especial. Até o silêncio se interpreta; até ele traduz alguma coisa, constitui um índice do Direito, um modo de dar a entender o que constitui, ou não, o conteúdo da norma.

A impossibilidade de enquadrar em um complexo de preceitos rígidos todas as mutações da vida prática decorre também do fato de poderem sobrevir, em qualquer tempo,

Em outras palavras, à falta de lei, pode o intérprete tributário adotar, entre as quatro técnicas possíveis para suprir a inteligência do direito aplicável à espécie examinada, a analogia.

Essa técnica de natureza integrativa consiste em aplicar a espécie não normada, disposição legal aplicável a outra espécie que se lhe assemelhe.

O § 1º, todavia, do referido dispositivo, afasta, de plano, a possibilidade de esta integração fazer-se para efeitos de gerar imposição fiscal. Vale dizer, se não houver lei expressa definindo certa situação como fato gerador de tributo, não é possível utilizar-se da integração analógica para se criar tributação direta ou por responsabilidade, aplicando-se dispositivo legal previsto para outra hipótese, mediante o expediente da assemelhação³.

É que, por ser o direito tributário regido por três princípios fundamentais destinados a dar garantias ao contribuinte, a saber, os da tipicidade fechada, da estrita legalidade e da reserva absoluta da lei formal, a integração analógica, para efeitos impositivos, termina por ferir-los todos, pois tornando o tipo aberto e extensível, a legalidade elástica e flexível e a reserva absoluta da lei uma reserva apenas formal⁴.

invenções e institutos não sonhados sequer pelo legislador” (*Hermenêutica e aplicação do Direito*, 9a. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 208).

3. Ao falar sobre a analogia, Hugo de Brito Machado lembra que: “Cuida-se, aqui, de integração, e não de interpretação, o aplicador da lei só recorrerá a um dos meios acima indicados na ausência de disposição expressa e específica. A integração preenche essa ausência, isto é, a lacuna existente na legislação. Porque constitui desempenho de atividade excepcional, tendo em vista que a valoração, como atividade política, é predominantemente, e em princípio, exercida pelo legislador, a integração sofre as restrições imposta pelos §§ 1º e 2º do mencionado art. 108, que a doutrina geralmente diz decorrentes do princípio da legalidade. Em virtude de tais restrições é que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei” (§ 1º)” (*Curso de Direito Tributário*, 22a. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 97).

4. Escrevi: “Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a ad-

É que, em verdade, podendo o legislador definir, dentro dos parâmetros constitucionais de sua competência, todas as incidências que desejar, meridianamente, a sua espada da imposição só pode ser sustada, quando superar os limites da própria norma, pelo escudo da lei inflexível, a ser oposto pelo pagador de tributos. Em outras palavras, ao Estado cabe tudo, dentro da lei formal esculpida na estrita legalidade e tipicidade fechada, e ao contribuinte cabe obedecer apenas o que estiver por inteiro plasmado na lei⁵.

ministração, mas - e principalmente - o próprio critério da decisão no caso concreto. À exigência da *lex scripta*, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da *lex stricta*, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (*op. cit.*, p.39): "E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento".

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário. In: *Comentários ao CTN*, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (*Direito Tributário*, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (0 princípio da legalidade tributária. In: *Direito Tributário*, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do "numerus clausus" veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato imponible, com proibição absoluta às normas elásticas (Res. Trib., 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)" (grifos não constantes do texto) (*Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. Saraiva, 1982, p. 57).

5. Coordenei o 6º Simpósio Nacional de Direito Tributário em que o tema foi tratado nesta perspectiva, tendo o livro publicado contado com os trabalhos de AIRES FERNANDINO BARRETO, ANNA EMILIA CORDELLI ALVES, ANTÔNIO JOSÉ DA COSTA, AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, CARLOS CELSO ORCESI DA COSTA, CECÍLIA MARIA PIEDRA MARCONDES, CÉLIO DE FREITAS BATALHA, DEJALMA DE CAMPOS, DIRCEU ANTÔNIO PASTORELLO, EDDA GONÇALVES MAFFEI, FÁBIO DE SOUSA COUTINHO, GILBERTO DE ULHÔA CANTO, HUGO DE BRITO MACHADO, IVES

Não sem razão, impôs o art. 5º da Constituição Federal, no seu inc. I, que: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei”, definindo, no art. 150, inc. I, que:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

[..J

A doutrina, por sua esmagadora maioria, tem interpretado a enunciação do primeiro princípio colocado entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, como uma exigência mais rígida em relação ao flexível princípio da legalidade exposto no art. 5º, para torná-lo, no âmbito da tributação, inflexível, inextensível, inelástico e fechado*⁶. Não se trata, pois, de um mero pleonasma enfático ou singela repetição do princípio do art. 5º, mas uma real limitação constitucional ao poder de tributar, pela qual a lei deve conter, por completo, todos os elementos da hipótese de imposição⁷.

GANDRA DA SILVA MARTINS, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, VITTORIO CASSONE, WAGNER BALERA, YLVES JOSÉ DE MIRANDA GUIMARÃES, YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA e YOSHIKI ICHIHARA (Princípio da Legalidade - Caderno de Pesquisas Tributárias n. 6, 2a. tiragem, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 1991).

6. Celso Bastos lembra que: “De outro lado, vamos encontrar o princípio da reserva legal. Este opera de maneira diversa. Não é genérico e abstrato, mas sim concreto. Incide tão-somente sobre os campos materiais especificados pela Constituição. Será esta que determinará claramente que certos assuntos serão objeto de lei.

Essa referência específica à lei faz com que ela se torne a única via normativa competente para regular o assunto. É uma exacerbação, ou, se preferirmos, um aprofundamento do mesmo princípio da legalidade.

Se todos os comportamentos humanos estão sujeitos ao princípio da legalidade, somente alguns estão submetidos ao da reserva da lei. Este é, portanto, de menor abrangência, mas de maior densidade ou conteúdo, visto exigir o tratamento da matéria exclusivamente pelo Legislativo, sem participação normativa do Poder Executivo.

Não deixa de proceder a distinção feita por alguns autores entre a reserva relativa e a absoluta. Esta é a de que vimos tratando até agora. A relativa é a que aceita a intervenção normativa do Poder Executivo, desde que observados os ditames constantes da lei” (Comentários à Constituição do Brasil, 2º vol., São Paulo: Ed. Saraiva, 2004, p. 31).

7. Samantha Plug escreve: “Deve-se entender ‘lei’, no seu sentido lato, como o ato normativo que inaugura a ordem jurídica e oriundo de um processo legislativo previsto no próprio Tex-

Desta forma, não há como pretender a utilização da integração analógica para criar hipótese de responsabilidade tributária por assemelhação à falta de expressa previsão dessa hipótese impositiva na norma legal⁸.

A favor do contribuinte, sempre é possível a utilização da integração analógica, na linha, de resto, estabelecida no art. 112 do CTN, assim redigido:

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

to Constitucional. Portanto, está-se a falar aqui de um ato normativo proveniente do Poder Legislativo, restando excluídos os demais atos. Trata-se, portanto, de atos provenientes de um processo legislativo descrito na Constituição e constante das espécies normativas previstas no seu art. 59. Ao fazer referência à 'lei' está-se a falar, via de regra, na lei ordinária.

O princípio da legalidade, como reserva formal, refere-se à indispensabilidade de lei para instituir ou majorar tributo. *E o princípio da legalidade como reserva absoluta consiste na necessidade de a lei conter todos os elementos do tipo tributário.* O art. 97 do Código Tributário Nacional estabelece, 'in verbis', que:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65 [...]” (*Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 9a. ed., 2006, São Paulo, p. 130/1) (grifos meus).

8. Sérgio Feltrin Corrêa escreve: “A luz do disposto no § 1º não cabe exigir tributo algum não contemplado em lei, estendendo-se essa vedação de forma lógica a quaisquer penalidades.

Defrontando-se o intérprete com situação que não caiba na moldura anteriormente ressaltada, deverá buscar abrigo nos princípios gerais de direito tributário.

Para que qualquer ente público tenha condições de exigir ou aumentar tributos é indispensável a existência de lei. É exigência contida no art. 150, I da CF” (grifos meus) (*Código Tributário Nacional - Comentado*, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999, p. 463).

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

Segundo o artigo acima, nos casos de dúvida, deve ser utilizado o princípio da *benigna amplianda* e a interpretação favorável ao contribuinte. Contra o contribuinte, jamais pode a técnica integrativa ser utilizada⁹.

Tais considerações levam-me a uma segunda ordem de reflexões, à luz do disposto nos arts. 109 e 110 do CTN, assim redigidos:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, *mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*

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 (grifos meus).*

Como se percebe, a interpretação de ambas as normas resta absolutamente interligada. Os institutos, princípios e normas próprios do direito privado não podem ser alterados pelo legislador impositivo, objetivando exclusivamente a inclusão tributária, ou seja, o alargamento da incidência.

9. Antonio José Franco de Campos assim o comenta: "88. Desde a tradição romana, o princípio da interpretação mais favorável, mais benigno, é em favor do sujeito passivo. Também a jurisprudência não desacolhe a aplicação de lei tributária que melhor favorece. O art. 112 situa-se no campo do ilícito tributário, pois trata de infrações e imposições de penalidades definidas pela lei tributária.

A interpretação de 'maneira mais favorável ao acusado' (contribuinte sobre quem pesa uma imputação) somente é possível quando há dúvida preestabelecida nas quatro hipóteses enumeradas.

Acreditamos não se tratar de especificações taxativas, mas exemplificativas. Dessa forma, sempre que ocorrer dúvida, mesmo fora daqueles casos, poderá empregar-se a interpretação benévola, na esfera da ilicitude tributária: *benigna amplianda*.

Admite-se que o art. 112 reflete o velho brocardo *in dubio pro reo* ou *in dubio contra fiscum*, inspirado em medida liberal" (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, São Paulo: Ed. Saraiva, 2006, p. 142).

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, em recurso extraordinário, decidiu que o ICMS não poderia incidir sobre o *leasing* de aeronaves, pois a entrada desses veículos no País, quando objeto de contratos de arrendamento mercantil celebrados pelas companhias aéreas brasileiras para restituição ao final da pactuação, não configura “aquisição de bens importados”, mas mera cessão temporária do direito de uso¹⁰.

Ainda quando a jurisprudência não se firmara, elaborei parecer doutrinário adotando a mesma interpretação, em face de decisão da própria Corte (Ministra Ellen Gracie), adotando, apenas aparentemente, outra exegese. Sustentei que a hipótese era de arrendamento mercantil puro, visto que o proprietário do bem não perdia sua propriedade, tese que terminou sendo consagrada na última manifestação do Pretório Excelso (REX. 461.968-7-SP)¹¹,

10. Decidiu o Superior Tribunal de Justiça que: “RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE AVIÃO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS. PRECEDENTES.

A jurisprudência desta eg. Corte é iterativa, no sentido de que a importação de mercadorias mediante contrato de arrendamento mercantil (*leasing*) não caracteriza fato gerador do ICMS” (AGA n. 343 438/MG, Rcl. Min. Peçanha Martins, DJ de 30.6.2003).

Na vigência do arrendamento, a titularidade do bem arrendado é do arrendante, admitida a sua transferência futura ao arrendatário. *Não há, até o término do contrato, transmissão de domínio, razão pela qual se entende que não existiu circulação do bem para fins de cobrança do ICMS.* Nesse diapasão, estabelece o artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar n. 87/96 que o imposto não incide sobre operação de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário. Recurso especial provido” [fls. 413/421] (grifos meus).

11. No julgamento anterior (RE 206.069-1-SP), a Min. Ellen ficara impressionada com o fato de que o arrendamento mercantil com opção de compra, pudesse em ocorrendo esta, eliminar a incidência do ICMS, tendo dito: “Entendimento contrário (ou seja, o de que a operação externa de “leasing” não autoriza a cobrança de ICMS) levaria ao estímulo de que as aquisições de bens de capital passassem a ser feitas por essa via de ajuste, para assim evitar a incidência tributária” (grifos meus), e concluindo: “Não se revela factível, nas hipóteses como a dos autos, a incidência do ICMS por ocasião da opção pela compra do bem, por parte do arrendatário sediado no Brasil.

Tudo porque, a opção de compra constante do contrato internacional não está no âmbito da incidência do ICMS, nem o arrendador sediado no exterior é contribuinte. Ora, o que impressionou a Ministra foi a compra posterior de arrendamento anterior, matéria que foi suprimida no julgamento em que a cessão de direitos é temporária, como no caso que ora examino.

em que seu relator, Ministro Eros Grau, declara, inequivocamente, que:

Daí devermos dizer, de pronto, que na hipótese de que ora cogitamos -arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas- não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS.

Pretendendo o Estado cobrar ICMS como se tivesse havido uma *aquisição* da aeronave por parte da companhia aérea, ao firmar o contrato de *leasing*, a Suprema Corte repôs o entendimento correto ao decidir que, enquanto nas aquisições de mercadorias do exterior há importação configurando-se o fato gerador do ICMS¹², no arrendamento mercantil sem opção de compra, isso não se verifica. Não pode, portanto, a lei estadual alterar a natureza desse instituto de direito privado (arrendamento, e não compra e venda) para efeitos de gerar a imposição do ICMS.

Aplicou, portanto, o Eg. Supremo Tribunal Federal, o princípio previsto nos arts. 109 e 110 do CTN, o que já fizera antes, ao excluir a incidência do ISS nos contratos de locação¹³.

12. Na mesma linha de recente decisão do STF leia-se o voto do Ministro Garcia Vieira no RESP 39.397-3: “O *leasing* nada mais é do que o contrato de arrendamento mercantil, instituto assemelhado a uma locação, com opção de compra do bem pelo arrendatário. Como não ocorre a transferência da titularidade (circunstância jurídica) do bem antes de pagas as parcelas e escoado o prazo previsto no contrato, bem como a vontade do arrendatário de adquirir o objeto do *leasing*, não há que se falar na ocorrência do fato imponible do ICMS (Ap. Cível nº 223.524/2, TJSP; Ap. Cível nº 211.335/2, TJSP, Rec. Esp. nº 39.397-3, Rei. Min. Garcia Vieira” (Apelação Cível n. 310.205-5/0 - Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo).

13. Quando o Presidente da República vetou o dispositivo que colocava as locações como sendo incididas pelo ISS declarou: “O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável.” Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de

Desta forma, os arts. 109 e 110 garantem, como normas gerais, a primazia do direito privado - e todas as normas de direito privado constitucionais estão implícita ou explicitamente na lei suprema - sobre o direito tributário, para efeitos de suas formas serem respeitadas.

Tal garantia, sabiamente adotada pelo legislador complementar, objetiva dar segurança ao direito e, principalmente, às transações privadas, que podem ser incididas dentro da lei, mas não pode sua conformação jurídico-estrutural ser alterada para efeitos de tributação.

Dentro da lei e sem desnaturar os institutos e normas próprias do direito privado, tudo pode o legislador tributário. Fora dela, nada pode. E, mesmo no exercício da atividade legislativa, não lhe é permitido alterar a conformação ontológica daquele instituto ou daquela relação jurídica de natureza privada¹⁴.

A terceira consideração refere-se ao próprio art. 133 do CTN, sobre o qual já muito me debrucei, desde a edição do Código Tributário Nacional. Está esse artigo assim redigido:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que *adquirir de outra*, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome indi-

lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis" (O *ISS e a LC 116*, Valdir de O. Rocha (coord.), divs. auts., São Paulo: Dialética, 2003, p. 116).

14. Tavares Paes esclarece ao falar sobre o art. 109 do CTN: "Este dispositivo é complementado pelo art. 110. Procura o art. 109 estabelecer os lindes entre o direito tributário e o privado e, como o afirma o Prof. Ruy Barbosa Nogueira, "teve dupla finalidade: afastou estes como meio supletivo da integração da lei fiscal e deixou esclarecido o aspecto das relações que o direito tributário mantém com o direito privado, ou seja, quando as categorias de direito privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar neste para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro direito privado, porque não foram alteradas pelo direito tributário, mas incorporadas e, portanto, vinculantes deste (Curso, cit., p. 94)" (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, 3ª ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 1986, p. 121/122).

vidual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: (grifos meus)

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no “caput” deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Parágrafo incluído pela LC nº 118, de 2005)

I - em processo de falência; (Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)¹⁵

II - de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. (Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: (Parágrafo incluído pela LC nº 118, de 2005)

I - sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; (Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)

II - parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou (Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)

III - identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. (Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento

15. As disposições introduzidas pela lei complementar n. 118/2005 objetivaram apenas a desoneração para efeitos de recuperação de empresas como esclarecem Rogério Gandra da Silva Martins, Soraya Locatelli, Luciana Fonseca e eu no livro *Comentários à nova lei de falências e recuperação de empresas - Doutrina e Prática* (Rubens Approbato Machado [coord.], divs. auts., São Paulo: Ed. Quartier Latin/OAB-SP, 2005, p. 319-340).

de créditos extra-concursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Parágrafo incluído pela LC nº 118, de 2005)¹⁶.

A parte do artigo que interessa comentar, neste parecer, cuida da sucessão tributária na *aquisição* de:

“fundo de comércio ou estabelecimento profissional ou estabelecimento comercial ou estabelecimento industrial realizada por “pessoa natural ou jurídica” desde que de “direito privado”

O resto do dispositivo, isto é, de ser a responsabilidade apenas por tributos, segundo a jurisprudência do STF, não do STJ, e de, no caso de *a exploração continuar sob a mesma ou outra razão social*, ser subsidiária ou não a responsabilidade, embora sejam aspectos relevantes, apresentam pouco significado para dar resposta às indagações formuladas na consulta¹⁷.

O que importa considerar é o tipo de operação que gera a sucessão tributária, ou seja, *a aquisição* de fundo de comércio ou

16. Rogério Gandra da Silva Martins, Soraya Locatelli, Luciana Fonseca justificaram este acréscimo ao art. 133, dizendo: “Tendo em vista as inúmeras modificações na sistemática do direito falimentar, com a criação de novos institutos e procedimentos jurídicos, necessária se fazia uma formatação do CTN, principalmente nas partes que versam sobre a sucessão e o crédito tributário, a fim de que a nova Lei de Falências pudesse não apenas ter eficácia, mas eficiência e efetividade, assim como não encontrasse óbices interpretativos em função de conflitos entre a mesma e o Codex fiscal pátrio, principalmente pelo fato de tratar-se de normas de hierarquia diferente, sendo o CTN Lei Complementar e a nova Lei Falimentar norma ordinária.

Outrossim, na atual situação jurídico-econômica nacional, em que a carga tributária resvala os 40% do Produto Interno Bruto, sendo o nosso sistema fiscal um dos mais complexos do mundo, fazendo com que o ônus tributário seja não só o principal motivo da fuga das empresas para a informalidade jurídica, assim como o mais preponderante custo que qualquer empresa nacional arca em termos gerais, seria impossível pensar em alterar o sistema falimentar sem padronizá-lo ao sistema tributário, até porque em muitas das vezes é o custo fiscal um dos motivos que leva as empresas ao estado de insolvência ou similar” (*Comentários à nova lei de falências e recuperação de empresas - Doutrina e prática*), SEd. Quartier Latin, *op. cit.*, p. 321-322).

17. Leia-se a seguinte decisão da Suprema Corte: “O sucessor, adquirente do estabelecimento comercial, responde pelos tributos devidos pelo antecessor, não porém por multas punitivas, sobretudo as impostas posteriormente à aquisição” (RE 83.514-SP, Rei. Min. Eloy da Rocha, DJU 20/05/77, p. 3261), deixando claro que as multas estão excluídas na sucessão.

de estabelecimento profissional, comercial ou industrial, visto que o que deseja a consulente saber é se o arrendamento, a locação, a cessão temporária de direitos, o usufruto de um determinado bem, por parte de uma empresa, enquanto a propriedade permanece de outra, constituirá ou não UMA AQUISIÇÃO. Ou seja, se essa situação configuraria contrato de compra e venda de qualquer dos três estabelecimentos ou do próprio fundo de comércio.

De início, mister se faz esclarecer que fundo de comércio é a integralidade de bens patrimoniais, inclusive os de natureza pessoal e de valor imaterial.

Já escrevi que:

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 desfonds 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).

Ora, marca isolada de propriedade de terceiros não constitui fundo de comércio, por lhe faltar a universalidade a que se refere a doutrina e por não compor a patrimonialidade daquele que o detém. Mesmo quando, nessa universalidade, incluído está o ponto comercial locado, tal ponto compõe o fundo de comércio apenas nos contratos a longo prazo, pois nos contratos a prazo curto e de locação não mais renovável, tal elemento, que se agrega a outros para formar a figura mencionada, deve ser necessariamente descaracterizado¹⁸.

A lei, portanto, fala de *fundo de comércio* como universalidade de bens, e não, especificamente, de um ou de alguns componentes

18. Direito constitucional tributário, 2. ed., Cejup, 1985, p. 99-100.

do fundo de comércio, pois, se assim fosse, teria que explicitar que a sucessão se daria pela aquisição da totalidade do fundo de comércio ou de parte dele.

E não explicitou por uma única razão. É que desejou excluir a parte, os componentes, se alienados isoladamente, visto que as quatro hipóteses de perfilação do aspecto sucessório dizem respeito, exclusivamente, à totalidade dos bens.

Ou seja, a totalidade dos bens de *um fundo de comércio, um estabelecimento profissional, comercial, industrial*, enquanto caracterizadora de fundo e de estabelecimento. Vale dizer, enquanto a alienação não desfigurar esta universalidade de bens, que constitui uns ou outros¹⁹.

Nitidamente, o art. 133 não cuidou de partes isoladas, de bens isolados do fundo ou do estabelecimento, como é o caso de alienação de marcas, de equipamentos ou, até mesmo, de pontos, se o próprio estabelecimento não for alienado.

À evidência, a mera alienação de uma máquina ou de uma marca não representa a alienação de *fundo de comércio*, nem de *estabelecimento comercial, industrial ou profissional*.

Aquilo de que, decididamente, porém, o legislador não cuidou, foi de uma sucessão decorrente de uma “NÃO-ALIENAÇÃO” ou de uma “NÃO-AQUISIÇÃO”, de fundo de comércio ou de estabelecimentos, mas de parte deles.

A expressão muito clara: “*a pessoa natural ou de direito privado que ADQUIRIR*” .

A aquisição pressupõe um contrato de compra e venda, e não uma cessão temporária de direitos correspondentes à locação, ar-

19. Fernando Albino lembra lição de Waldemar Ferreira, ao dizer: “Conforme bem acentua Waldemar Ferreira (Tratado de direito comercial, São Paulo, Saraiva, 1962, v. 7, p. 234-6), em se tratando de fundo de comércio, cristalizou-se a fórmula de ser ele conjunto de bens mobiliários destinado ao exercício da atividade econômica. Compreende obrigatoriamente a clientela ou *achalandage*, como é denominado no direito francês. E também envolve, salvo prova contrária, todos os outros bens necessários à exploração do fundo, tais como a insignia, o nome comercial, o direito de arrendamento do prédio, o material, os utensílios, as mercadorias, as patentes de invenção, as marcas de fábrica, os desenhos e os modelos, os direitos de propriedade literária e artística” [*Shopping centers* - questões jurídicas, *op. cit.* p. 55-56).

rendamento ou usufruto. Nestas hipóteses, a propriedade continua com o cedente; não é transferida ao cessionário a tempo certo²⁰.

Por esta razão, o STF, no caso do *leasing* de aeronaves, conforme retrocitada decisão, houve por bem entender que, embora entrassem em território nacional, esses bens não se destinavam a compor o ativo permanente da empresa cessionária, mas continuavam na propriedade da empresa cedente, razão pela qual a inexistência da transferência de titularidade na operação mercantil afasta a incidência do ICMS.

E, inequivocamente, não permitiu a integração analógica, para *assemelhar* a operação de *cessão temporária de direitos* àquela operação de *aquisição permanente de bens*.

Não permitindo os arts. 108, § 1º, 109 e 110 do CTN interpretações distintas, o Tribunal nitidamente afastou as tentativas do Estado de considerar cessões temporárias de direitos como *compra e venda de bens*, para efeitos tributários²¹.

Ora, nitidamente, o art. 133 não disciplinou cessões temporárias de direitos. Disciplinou aquisições; disciplinou contratos de compra e venda; não disciplinou transferência temporária de di-

20. Maria Helena Diniz assim define o usufruto: “USUFRUTO. Direito civil. 1. Dirclp real conferido a alguém de retirar, temporariamente, de coisa alheia os frutos e utilidades que ela produz, sem alterar-lhe a substância. O proprietário, ao deferir a posse direta de seu bem, móvel ou imóvel, ao usufrutuário para que este dele desfrute, perde o *jus utendi* e o *jus fruendi*, mas não perde a substância, o conteúdo de seu direito de propriedade que lhe fica na nua-propriedade. 2. Usufruição. 3. Ato ou efeito de usufruir” (*Dicionário Jurídico*, vol. 4, Ed. Saraiva, p. 678).

21. Escrevi sobre os arts. 109 e 110 do CTN: “Estão os dois dispositivos umbilicalmente ligados, pois declaram que a lei tributária não pode mudar conceitos, princípios, normas de direito privado esculpidas na lei suprema e, de rigor, tudo o que sobre a matéria estiver na lei suprema, *implícita ou explicitamente*, pode ser regulado pelo direito privado. Só o que violar a lei suprema não é hospedado pelos arts. 109 e 110, mas, à evidência, também tal hipótese deve ser expelida da ordem jurídica, por incompatibilidade com a Carta Magna, sofrendo do vício maior que é a inconstitucionalidade.

À evidência, o legislador complementar não retirou do legislador ordinário tributário o direito de definir os efeitos impositivos possíveis para as instituições, pessoas ou operações de direito privado, vedando-lhe, apenas e tão-somente, a faculdade de definir, confirmar, perfilar os institutos privados próprios do legislador ordinário” (*Revista Dialética* n. 130, 2006, p. 103).

reitos de uso, revista-se da forma que se revestir (locação, arrendamento, *leasing*, usufruto temporário).

É de se lembrar que, na cessão temporária de direitos de uso, a propriedade continua inteiramente do cedente; a *nua propriedade*, vale dizer, a substância do direito de *propriedade*, por titulação definitiva, não se transfere. O art. 133 do CTN, portanto, não se aplica à cessão temporária de direitos, por não caracterizar uma *aquisição* de bens e não ser possível utilizar-se a integração analógica para alargar o campo de imposição tributária.

Isto posto, passo a responder a questão formulada.

Tendo examinado os contratos assinados pela consulente com os detentores dos jornais, percebe-se claramente que a consulente NÃO ADQUIRIU O FUNDO DE COMÉRCIO, NEM O ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU COMERCIAL²².

Os cedentes continuaram, por seus diretores e proprietários, a existir como pessoas jurídicas, mantendo a propriedade de seus imóveis, parques gráficos e todos os demais bens pertencentes à empresa, inclusive a *nua propriedade* das marcas, apenas cedidas temporariamente para usufruto da consulente, em contrato, firmado em cartório, usufruto este por tempo certo e determinado e com condições e remuneração definida, à semelhança do que ocorre nos casos de locação ou arrendamento, vale dizer, mensal e pelo tempo estipulado de duração da cessão dos referidos direitos.

No contrato, faz-se nítida referência a que todo o fundo de comércio, assim como o estabelecimento, continua na propriedade dos cedentes, inclusive a *nua propriedade* das marcas temporariamente cedidas para exploração, mediante remuneração mensal a ser paga aos cedentes, os quais as retomarão ao fim do pacto comercial assinado.

22. Cotrim Neto, ao hospedar a doutrina de Alfredo Buzaid declara que “Adiante, e já em conclusão de seu estudo, o autor aprecia, à luz da doutrina, os elementos mais salientes do fundo de comércio e conclui, falando do estabelecimento comercial, que, neste caso, o mais relevante é o ponto (p. 248). no que concerne ao fundo de comércio da indústria, o mais relevante será a excelência das suas mercadorias” (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 39, São Paulo: Ed. Saraiva, p.170). Nitidamente, considera tais aspectos ELEMENTOS RELEVANTES, MAS NÃO A TOTALIDADE DO FUNDO DE COMÉRCIO.

Não há, pois, como considerar aplicável o dispositivo que cuida apenas de *aquisições*, de *compra e venda*, à espécie contratual absolutamente distinta, em que não há qualquer transferência definitiva da propriedade de estabelecimento ou de fundo de comércio, nem mesmo de marcas, mas apenas singela cessão temporária de direitos sobre estas, ou seja, licenciamento para que a consulente as explore, por tempo certo²³.

Por não poder o intérprete utilizar-se da integração analógica para criar hipótese de imposição não prevista pela lei (assemelhar a expressão *aquisição* a *cessão temporária de direitos*), em virtude da expressa proibição do art. 108, § 1º do CTN; nem alterar institutos próprios do direito privado para efeitos de tributação, por vedação clara dos arts. 109 e 110 do CTN; nem flexibilizar o princípio da estrita legalidade exposto no art. 155, inc. I, da Constituição Federal, não há como aplicar o artigo 133 do CTN à hipótese consultada²⁴.

Nem mesmo o contrato anterior à cessão temporária de marcas, autêntico arrendamento de direitos, em que a consulente surgia como mera procuradora (comissária) para vendas de jornais de uma das empresas a tomaria sucessora, pois também a comissão é instituto próprio de direito privado, *de uma representação e mandato*, mas não de compra e venda ou aquisição²⁵.

23. É de se lembrar que, no caso, a cessão é inclusive TEMPORÁRIA, muitos autores sequer admitindo o uso da expressão cessão temporária, não a aplicando ao usufruto. Tenho, todavia, admitido a expressão *cessão temporária*, pois nela claro fica a *não-transferência de propriedade* sobre a qual incidem os referidos direitos.

24. Ao interpretar os textos constitucionais e complementares acima mencionados, pautei-me pela lição de Carlos Mário da Silva Pereira que declara: “A posição correta do intérprete há de ser uma posição de termo médio. Sem negar a supremacia da lei escrita como fonte jurídica, pois nisto está a idéia fundamental do ordenamento jurídico regularmente constituído, deverá tomar da escola científica a idéia de que a lei é um produto da sociedade organizada, e tem uma finalidade social de realizar o bem-estar. A pretexto de interpretar, não pode o aplicador pender para o campo arbitrário de julgar a própria lei, de recusar-lhe aplicação ou de criar um direito contrário a seu texto” (*Instituições de Direito Civil*, vol. I, 12ª. Ed., Ed. Forense, 1990, p. 145).

25. A Comissão de Redação da Enciclopédia Saraiva do Direito coordenada por Limongi França no verbete *representação* esclarece: “REPRESENTAÇÃO - V. contrato de mandato. Do latim *representatio*. É o ato ou efeito de representar; o que se representa.

Na tecnologia do direito, o vocábulo é empregado nos diferentes ramos nos mais variados sentidos, embora todos eles conservem a acepção etimológica originária, consistente na atuação de alguém em nome de outrem. Assim, *representação comer-*

Em outras palavras, nos documentos que me foram apresentados, tanto os relativos à operação de arrendamento ou cessão temporária de marcas e como no anterior, de comissão, NÃO HÁ QUALQUER ESPÉCIE DE AQUISIÇÃO, seja de estabelecimento, seja de fundo de comércio, mas apenas cessão temporária de marcas por prazo certo, continuando as empresas cedentes e seus detentores como proprietários de todos os bens que possuíam, inclusive a *nua propriedade* das referidas marcas, por tempo determinado, findo o qual voltarão a ter sua propriedade integral.

Minha resposta é, portanto, que, no tipo de pactuação realizada pela consulente, tendo por objeto as marcas dos jornais, não há qualquer aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento, não lhe sendo, portanto, aplicável o art. 133 do CTN.

S.M.J.

ciai, representação diplomática, representação dramática, representação hereditária, representação legal, representação processual etc. (v. verbetes subsequentes)" (vol. 65, 1977, p. 102).